



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA - POSGRAP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO E MEIO AMBIENTE
DOUTORADO EM ASSOCIAÇÃO PLENA EM DESENVOLVIMENTO E MEIO AMBIENTE



ANDRÉ LUÍS OLIVEIRA FEITOSA

ENSINO SOCIOAMBIENTAL NAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SÃO CRISTÓVÃO/SE
2018

ANDRÉ LUÍS OLIVEIRA FEITOSA

ENSINO SOCIOAMBIENTAL NAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Doutor em Desenvolvimento e Meio Ambiente pela Universidade Federal de Sergipe.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Carlos dos Santos

SÃO CRISTOVÃO/SE

Fevereiro/2018

**FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**

F311e Feitosa, André Luís Oliveira.
Ensino socioambiental nas ciências contábeis / André Luís
Oliveira Feitosa; orientador Antônio Carlos dos Santos. –
São Cristóvão, 2018.
300 f. : il.

Tese (Doutorado em Desenvolvimento e Meio Ambiente)
– Universidade Federal de Sergipe, 2018.

1. Contabilidade – Estudo e ensino. 2. Auditoria
ambiental. 3. Didática. I. Santos, Antônio Carlos dos, orient.
II. Título.

CDU 37:657:504

ANDRÉ LUÍS OLIVEIRA FEITOSA

ENSINO SOCIOAMBIENTAL NAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

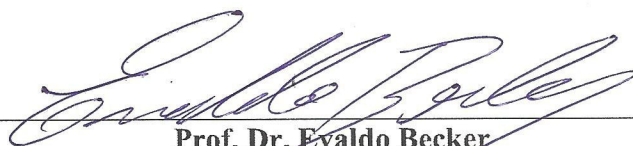
Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente, como requisito final para obtenção do título em Doutor em Desenvolvimento e Meio Ambiente pela Universidade Federal de Sergipe.

Aprovado em 26 de fevereiro de 2012

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Antônio Carlos dos Santos - Orientador
Universidade Federal de Sergipe/PRODEMA
Orientador

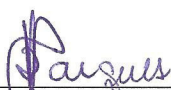


Prof. Dr. Evaldo Becker
Universidade Federal de Sergipe/PRODEMA
Membro Interno ao Programa



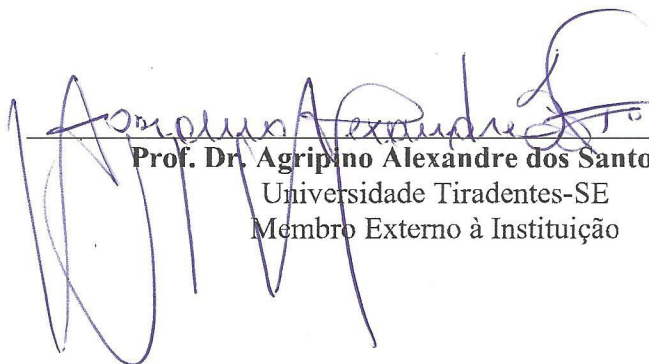
Prof.^a. Dr.^a. Josefa Eliana Souza

Universidade Federal de Sergipe/Dep. Educação
Membro Interno da Instituição



Prof.^a. Dr.^a. Verônica Teixeira Marques

Universidade Tiradentes-AL
Membro Externo à Instituição



Prof. Dr. Agripino Alexandre dos Santos Filho

Universidade Tiradentes-SE
Membro Externo à Instituição

É concedido ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente (PRODEMA) da Universidade Federal de Sergipe (UFS) responsável pelo Doutorado em Desenvolvimento e Meio Ambiente permissão para disponibilizar e reproduzir cópias desta Tese e emprestar ou vender tais cópias.



André Luís Oliveira Feitosa

Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente - PRODEMA
Universidade Federal de Sergipe - UFS



Prof. Dr. Antônio Carlos dos Santos - Orientador

Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente - PRODEMA
Universidade Federal de Sergipe - UFS

ENSINO SOCIOAMBIENTAL NAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Este exemplar corresponde à versão final da Tese de Doutorado em Desenvolvimento e Meio Ambiente concluído no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente (PRODEMA) da Universidade Federal de Sergipe.



Prof. Dr. Antônio Carlos dos Santos - Orientador

Universidade Federal de Sergipe/PRODEMA

Orientador

*Dedico esta pesquisa àqueles que me
antecederam e foram necessários para
que eu chegasse até esse momento.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e ao Universo pelas oportunidades que sempre me proporcionaram, em especial no campo da educação, do saber, do círculo familiar e de amizades que convivi em minha vida.

Aos meus pais, que jamais mediram esforços e limites no apoio, patrocínio e incentivo à minha educação colegial e desenvolvimento pessoal, os quais me qualificou a galgar a formação acadêmica, e a partir deste momento, também o doutoramento. Sempre deixando claro, e de forma eficiente, o valor da educação e do trabalho para a transformação e construção da vida.

Ao meu orientador e amigo, Professor Dr. Antônio Carlos dos Santos, pela disponibilidade e auxílio na realização desta pesquisa e a confiança depositada desde nosso primeiro contato.

À Universidade Federal de Sergipe, a qual sirvo, pela oportunidade de vivenciar pesquisa científica. Principalmente, aos professores e funcionários do Núcleo de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Meio Ambiente, pelas contribuições, através dos conhecimentos repassados e atenção prestada.

A colega de curso, amiga e incentivadora Danielle Thais, cujo apoio foi basilar para esta empreitada de forma sã. A colega Geovânia, pelo incentivo e motivação inicial para realização do mestrado e que foi o gérmen deste doutorado. As colegas de trabalho Edileide, Maria do Carmo, Sandra Lúcia, Patrícia Tavares e Rosa Eunice em especial, pelos momentos apoio, não só suprimindo minhas ausências, mas também ouvindo e colaborando com minhas angústias.

Ao amigo Gilvan Costa, por todo o tempo, energia e esforço traduzidos na forma de revisões textuais, críticas, sugestões e considerações.

Ao conjunto de pessoas que me acompanharam, em meus altos e baixos, meus dias de fúria e silêncios e constituíram uma superestrutura, invisível, mas fundamental para os passos deste pesquisador ao longo destes 48 meses: Jonathas, Ana Maria, Erika Karina, Matheus, Vinicius, Airton.

A todos vocês que contribuíram e fizeram parte neste capítulo da minha biografia.

*“Podemos cometer alguns excessos de vez em
quando. Mas é sempre bom parar, e refletir
sobre o que fazemos na vida*

*A essência do conhecimento consiste em
aplicá-lo, uma vez possuído.”*

Confúcio

RESUMO

As sociedades em todo o mundo entendem hoje que as organizações econômicas possuem obrigações que excedem a simples produção de bens e serviços ao mercado. Cabem a elas minimizarem os impactos Socioambientais negativos decorrentes de suas atividades. A Contabilidade Socioambiental objetiva mensurar, controlar e demonstrar economicamente passivos e ativos ambientais resultantes daqueles impactos. Todavia, estudos apontam dificuldades na operacionalização da contabilidade Socioambiental pelos profissionais da área. Essa situação já se origina em fragilidades do processo de ensino, especificamente no tocante ao conteúdo didático dessa disciplina. Verificamos em nossas pesquisas que os conteúdos da contabilidade Socioambiental, diferentemente dos da contabilidade tradicional, centram-se apenas na parte teórica da disciplina sem promover seu ensino prático. O objetivo desta pesquisa foi analisar as características do ensino Socioambiental nas Ciências Contábeis e possibilitar uma nova estrutura para ensino de seu conteúdo, utilizando metodologicamente, num estudo comparativo, a Análise Crítica do Discurso em elementos didáticos pedagógicos da disciplina Contabilidade Socioambiental e de disciplinas da Contabilidade Tradicional de cursos da graduação. Identificamos assim elementos de similaridade e divergência didática-metodológica que comprovaram nossa tese, a partir disso propomos a instituição de uma ementa com temas e objetivos específicos. Tal conteúdo pode ser objeto para composição de uma nova obra didática, alicerçada por exercícios de contabilização ambiental, didaticamente similares as demais obras da ciência contábil dirigidas aos alunos da graduação, com isso contribuindo para o desenvolvimento da contabilidade no campo ambiental, dotando-a de mais robustez prática para a seu ensino e aplicabilidade.

Palavras-Chave: Processo de Ensino; Formação Contábil; Contabilidade Ambiental.

ABSTRACT

Nowadays, societies all over the world understand that economic organizations have higher obligations than merely providing the market with goods and services. They are expected to minimize the social and environmental impacts that may result from their activities. The Social and Environmental Accountancy aims to measure, control and economically demonstrate the environmental assets and liabilities resulting from those impacts. Nevertheless, previous studies have found an obstacle to the operationalization of the social and environmental accountancy for professionals of the field. This condition may be a result of flaws of the teaching process, specifically with reference to the didactic content of this discipline. The thesis aims to investigate if the contents of social and environmental accountancy, contrary to traditional accountancy, are centered exclusively in the theoretical part of the discipline failing to promote practical teaching. The objective of this study is to analyze the characteristics of social and environmental teaching in Accounting Sciences and to enable new structures for teaching its contents. The Critical Analysis of a Speech was used as methodology to investigate the didactic pedagogical elements of the discipline of Social and Environmental Accountancy and the disciplines of Traditional Accountancy in Higher Education courses. It also aims to identify elements of didactic and methodological similarities and divergences that support our thesis and allow us to propose a solution to the presented issue, contributing to the development of accountancy in the social and environmental field, focusing on providing it with more theoretical development and means to its teaching and applicability.

Key-words: Teaching Process; Accounting Professional Formation; Social and Environmental Accountancy.

RESUMEN

Las sociedades en todo el mundo entienden hoy que las organizaciones económicas poseen obligaciones que exceden la simple producción de bienes y servicios al mercado. Se les corresponde minimizar los impactos Socioambientales negativos derivados de sus actividades. La Contabilidad Socioambiental objetiva medir, controlar y demostrar económicamente pasivos y activos ambientales resultantes de esos impactos. Sin embargo, estudios apuntan dificultades en la operacionalización de la contabilidad Socioambiental por los profesionales del área. Esta situación ya se origina en fragilidades del proceso de enseñanza, específicamente en lo que se refiere al contenido didáctico de esa disciplina. En nuestras investigaciones vemos que los contenidos de la contabilidad Socioambiental, a diferencia de los de la contabilidad tradicional, se centran sólo en la parte teórica de la disciplina sin promover su enseñanza práctica. El objetivo de esta investigación fue analizar las características de la enseñanza Socioambiental en las Ciencias Contables y posibilitar una nueva estructura para enseñanza de su contenido, utilizando metodológicamente, en un estudio comparativo, el Análisis Crítico del Discurso en elementos didácticos pedagógicos de la disciplina Contabilidad Socioambiental y de disciplinas de la Contabilidad Tradicional de los cursos de la graduación. Identificamos así elementos de similitud y divergencia didáctica-metodológica que comprobaron nuestra tesis, a partir de eso proponemos la institución de un menú con temas y objetivos específicos. Este contenido puede ser objeto para la composición de una nueva obra didáctica, basada en ejercicios de la contabilidad ambiental, didácticamente similares a las demás obras de la ciencia contable, dirigidas a los alumnos de la graduación, con ello contribuyendo al desarrollo de la contabilidad en el campo ambiental, dotándola más robustez práctica para su enseñanza y aplicabilidad.

Palabras clave: Proceso de Enseñanza; Formación Contable; Contabilidad Ambiental.

LISTA DE SIGLAS

ACD - Análise Crítica do Discurso

CEO - *Chief Executive Officer* (Diretor Executivo)

CES - Câmara de Ensino Superior

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CFE - Conselho Federal de Educação

CNE - Conselho Nacional de Educação

CONAMA - Conselho Nacional de Meio Ambiente

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

CSA - Contabilidade Socioambiental

CT - Contabilidade Tradicional

DA - Direito Ambiental

ECO-92 - Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento de 1992

ENADE - Exame Nacional de Desempenho de Estudantes do ensino superior

EV - Economia Verde

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional

MEC - Ministério da Educação e Cultura

PCN - Parâmetros Curriculares Nacionais

PDE - Programa de Desenvolvimento da Educação

PIB - Produto Interno Bruto

PPEA - Projeto de Pesquisa em Educação Ambiental

PPP - Projeto Político Pedagógico

PRODEMA - Programa de Desenvolvimento e Meio Ambiente

RCN - Referências Curriculares Nacionais

SGA - Sistemas de Gestão Ambiental

UFERSA – Universidade Federal Rural do Semi-Árido

UFES – Universidade Federal do Espírito Santo

UFGD – Universidade Federal Grande Dourados

UFJF – Universidade Federal de Juiz de Fora

UFMT – Universidade Federal de Mato Grosso

UFPI – Universidade Federal do Piauí

UFS - Universidade Federal de Sergipe

UFSM – Universidade Federal de Santa Maria

UFT – Universidade Federal do Tocantins

UFVJM – Universidade Federal do Vale do Jequitinhonha e Mucuri

UNIR – Universidade Federal de Rondônia

LISTA DE FIGURAS

Figura 01- Representação gráfica da sobreposição entre texto-discurso-prática de Fairclough.....	120
Figura 2 – Distribuição dos cursos de contabilidade e amostra da pesquisa.....	133

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico n. 1 – Participação temática por capítulo nas obras de Contabilidade Ambiental (% de capítulos).....	152
Gráfico n. 2 – Participação de páginas por temática nas obras de Contabilidade Ambiental (Qtd de páginas).....	152
Gráfico n. 3 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Contabilidade Ambiental (Qtd de páginas).....	153
Gráfico n. 4 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade Ambiental (qtd de questões).....	153
Gráfico n. 5 – Participação temática nos capítulos nas obras de Contabilidade Ambiental (% de capítulos).....	161
Gráfico n. 6 – Participação de páginas por temática nas obras de Contabilidade de Custos (% de páginas).....	161
Gráfico n. 7 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Contabilidade de Custos (% de páginas).....	162
Gráfico n. 8 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade de Custos e livro de exercícios.....	162
Gráfico n. 9 – Participação temática nos capítulos nas obras de Análise de Demonstrações Contábeis (% de capítulos).....	166
Gráfico n. 10 – Participação de páginas por temática nas obras de Análise de Demonstrações Contábeis (% de páginas).....	166
Gráfico n. 11 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Análise de Demonstrações Contábeis (% de páginas).....	167
Gráfico n. 12 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Análise de Demonstrações Contábeis e livro de exercícios.....	167
Gráfico n. 13 – Participação temática nos capítulos das obras de contabilidade (Qtd. de capítulos).....	169
Gráfico n. 14 – Participação de páginas por temática nas obras de Contabilidade (% de páginas).....	169
Gráfico n. 15 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Contabilidade (qtd de páginas).....	170

Gráfico n. 16 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade sem o livro de exercícios.....	170
Gráfico n. 17 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade e seus livros de exercícios.....	171
Gráfico n. 18 - Provas de Contabilidade Ambiental.....	173
Gráfico n. 19 - Provas de Contabilidade de Custos.....	174
Gráfico n. 20 - Provas de Contabilidade Análise de Demonstrações...	175
Gráfico n. 21 - Quantidade de questões teóricas X questões práticas...	176
Gráfico n. 22 - Livros utilizados durante o curso nas disciplinas.....	177
Gráfico n. 23 - Xérox utilizadas durante o curso nas disciplinas.....	178
Gráfico n. 24 - Realização de trabalhos teóricos de Contabilidade Ambiental.....	179
Gráfico n. 25 - Realização de trabalhos teóricos de Contabilidade de Custos.....	180
Gráfico n. 26 - Realização de trabalhos teóricos de Contabilidade de Demonstrações Contábeis.....	180
Gráfico n. 27 - Realização de trabalhos práticos de Contabilidade Ambiental.....	181
Gráfico n. 28 - Realização de trabalhos práticos de Contabilidade de Custos.....	182
Gráfico n. 29 - Realização de trabalhos práticos de Contabilidade de Demonstrações Contábeis.....	182
Gráfico 30 – Percepção dos alunos quanto ao quantitativo de questões práticas nas avaliações das disciplinas.....	183
Gráfico 31 – Percepção dos alunos quanto ao quantitativo de questões teóricas nas avaliações das disciplinas.....	184
Gráfico 32 – Capacidade de realizar operações nos ramos contábeis numa situação de trabalho.....	185
Gráfico 33 – Grau de segurança na capacidade de realizar operações contábeis em cada ramo específico de conhecimento.....	186
Gráfico 34 – Posição de relevância dos assuntos da disciplina para o exercício prático da profissão contábil.....	187
Gráfico 35 – Participação de elementos da Contabilidade Ambiental	

durante o ensino da disciplina de Contabilidade de Custos de acordo com os alunos.....	188
Gráfico 36 – Participação de elementos da Contabilidade Ambiental durante a disciplina de demonstrações contábeis de acordo com os alunos.....	188
Gráfico 37 – Participação de elementos da disciplina de Contabilidade de Custos durante a disciplina de demonstrações contábeis de acordo com os alunos.....	189
Gráfico 38 – Intensidade de lançamentos e operações de elementos da Contabilidade de Custos na disciplina de demonstrações contábeis de acordo com os alunos.....	190
Gráfico 39 – Participação de elementos da disciplina demonstrações contábeis durante a disciplina de Contabilidade de Custos de acordo com os alunos.....	191
Gráfico 40 – Participação de elementos disciplina de demonstrações contábeis durante a disciplina de Contabilidade de Custos de acordo com os alunos.....	191
Gráfico 41 – Auto-avaliação de aptidão acerca dos conhecimentos para realizar lançamentos contábeis.....	192
Gráfico 42 – Auto-avaliação sobre o nível de aptidão para elaborar demonstrativos contábeis com os temas de cada disciplina.....	193
Gráfico 43 – Auto-avaliação da aptidão para conceituar elementos de cada disciplina.....	194
Gráfico 44 – Auto-avaliação da aptidão em explicar a finalidade de cada ramo de disciplina.....	195
Gráfico 45 – Quantitativo de assuntos ou temas de cada disciplina que os alunos lembram e puderam citar.....	195

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Interpretação de discursos direcionados a profissionais.....	63
Quadro 02 – Elementos da Formação do Profissional Contábil.....	94
Quadro 03 – Disciplinas do curso de Ciências Contábeis.....	95
Quadro 04 - Elementos para a análise da prática social.....	122
Quadro 05 - Relação das universidades federais brasileiras selecionadas como amostra para a pesquisa.....	128
Quadro – 6 Programas das disciplinas de contabilidade ambiental.....	134
Quadro – 7 Programas das disciplinas da contabilidade tradicional analisadas: custos e demonstrações contábeis.....	136
Quadro 08 - Relação das obras de Contabilidade Ambiental selecionadas para análise na pesquisa.....	145
Quadro – 9 Relação das obras de Contabilidade de Custos selecionadas para análise na pesquisa.....	146
Quadro – 10 Relação das obras de Contabilidade das Demonstrações Contábeis selecionadas para análise na pesquisa.....	147
Quadro – 11 Proposição de conteúdo e objetivos.....	208
Quadro 12 – Obra de Ferreira, Contabilidade Ambiental.....	232
Quadro 13 – Obra de Ribeiro, Contabilidade Ambiental.....	235
Quadro 14 – Obra de Paiva, Contabilidade Ambiental.....	238
Quadro 15 – Obra de Tinoco & Kraemer, Contabilidade e Gestão Ambiental.....	241
Quadro 16 – Obra de Silva & Freire, Balanço Social.....	246
Quadro 17 – Obra de Bruni & Famá, Gestão de Custos e Formação de Preços.....	249
Quadro 18 – Obra de Crepaldi & Famá, Curso Básico de Contabilidade de Custos.....	255
Quadro 19 – Obra de Leone & Leone, Curso de Contabilidade de Custos.....	257
Quadro 20 – Obra de Maher, Contabilidade de Custos.....	261

Quadro 21 – Obra de Martins, Contabilidade de Custos.....	268
Quadro 22 – Obra de Assaf Neto, Estrutura e Análise de Balanços.....	278
Quadro 23 – Obra de Iudícibus, Análise de Balanços.....	283
Quadro 24 – Obra de Marion, Análise das Demonstrações Contábeis....	286
Quadro 25 – Obra de Matarazzo, Análise Financeira de Balanços.....	290
Quadro 26 – Obra de Silva, Análise Financeira das Empresas.....	294

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Balanço Patrimonial.....	73
Tabela 02 – Balanço Patrimonial no momento X0.....	73
Tabela 03 – Balanço Patrimonial no momento X1.....	74
Tabela 04 – Balanço Patrimonial no momento X2.....	74
Tabela 05 – Balanço Patrimonial no momento X3.....	75
Tabela 06 - Livros utilizados durante o curso nas disciplinas.....	134
Tabela 07 - Xérox utilizadas durante o curso nas disciplinas.....	136

SUMÁRIO

Introdução.....	01
Capítulo 01. A Educação na Constituição do Homem: A possibilidade de diálogo entre Rousseau e Foucault.....	15
1.1 A educação consoante Rousseau.....	17
1.1.1 A educação como veículo de transformação social.....	25
1.2 Poder e Discurso.....	32
1.2.1 O Discurso no ambiente de ensino profissional.....	42
Capítulo 02. A ciência contábil no contexto de poder econômico e mercado de trabalho.....	44
2.1 – O Poder Econômico e o Trabalho.....	47
2.2 – O Trabalho Desejado pelo Poder Econômico.....	60
2.3 – A Prática do Trabalho na Ciência Contábil.....	66
2.3.1 – A contabilização dos fatores de produção.....	70
Capítulo 03. Características didáticas do ensino de contabilidade: o processo de ensino-aprendizagem de ciências contábeis.....	79
3.1 - O Perfil do Professor de Ciências Contábeis.....	82
3.2 - Planejamento, plano de ensino e plano de aula.....	85
3.3 - A Avaliação no Curso de Ciências Contábeis.....	88
3.4 - A Estrutura Curricular de Ciências Contábeis.....	92
3.5 - Métodos de Ensino nas Ciências Contábeis.....	97
3.6 - Origem e desenvolvimento da Contabilidade Ambiental como disciplina curricular.....	102
Capítulo 04. O percurso metodológico empreendido.....	114
4.1 – Abordagem metodológica.....	116
4.1.2 Aplicabilidade metodológica na pesquisa.....	123
4.2 <i>Corpus da pesquisa</i>	125

4.3 Coleta de dados.....	127
Capítulo 05 - Ensino de contabilidade socioambiental:	
entrecruzamentos teórico-práticos.....	131
5.1 Que dizem os programas das disciplinas.....	134
5.2 Que dizem os livros didáticos analisados.....	145
5.2.1 – Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de contabilidade ambiental.....	148
5.2.1.1 - Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros didáticos de Contabilidade Ambiental.....	152
5.2.2 Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra das disciplinas de cunho Tradicional da Contabilidade.....	156
5.2.2.1 - Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros didáticos de Contabilidade de Custos.....	161
5.2.3 Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de Análise de Demonstrações Contábeis.....	163
5.2.3.1 Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros de Contabilidade de Demonstrações Contábeis.....	166
5.2.4 - Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros didáticos das 3 disciplinas analisadas.....	169
5.3 Que dizem as provas/avaliações analisadas.....	173
5.4 Que dizem os questionários dos alunos egressos das disciplinas.....	176
5.5 O cotejo das diferentes fontes de comprovação da tese.....	199
Conclusão e Considerações Finais.....	202
Referências Bibliográficas.....	215
Apêndices.....	
Apêndice 01 - Questionário aplicado a alunos do curso de Ciências Contábeis....	223
Apêndice 02 - Relação das universidades federais brasileiras.....	228
Apêndice 03 - Relação das universidades federais brasileiras com curso de ciências contábeis.....	230
Apêndice 04 - Relação das universidades federais brasileiras com curso de ciências contábeis e que possuem a disciplina "contabilidade ambiental" em seu currículo.....	231

Apêndice 05 - Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de contabilidade ambiental.....	232
Apêndice 06 - Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra das disciplinas de cunho Tradicional da Contabilidade.....	250
Apêndice 07 Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de Análise de Demonstrações Contábeis.....	279

INTRODUÇÃO

A pesquisa se inseriu nos esforços de entender e contribuir para com a relação entre o homem e a natureza em suas organizações econômicas. Especificamente, pela análise do ensino ambiental nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Nosso objetivo aqui, foi o de entender como os profissionais da contabilidade vêm sendo capacitados para operacionalizar a Contabilidade Socioambiental (CSA) nas organizações.

Tratando-se de uma área relativamente recente no país, a Contabilidade Socioambiental encontra-se ainda pouco representada em termos de material didático e nas atividades produtivas brasileiras. Ao analisar o ensino da CSA na formação dos contadores e, assim, diagnosticar fragilidades do processo educacional buscamos contribuir para, então, inferir propostas para seu aperfeiçoamento.

É importante ter em mente que, para a busca de alternativas que convertam o modelo de desenvolvimento atual em um processo ambientalmente sustentável de geração de riqueza e diminuição da pobreza, todas as áreas e campos do conhecimento humano são chamados a participar. As demandas coletivas pelo enfrentamento e resolução das questões ambientais impeliram sua abordagem nos diversos ramos da ciência. O tronco das ciências humanas respondeu a essas demandas com o surgimento do Direito Ambiental (DA), da Economia Verde (EV), dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGA) e da Contabilidade Socioambiental (CSA).

A finalidade em cada área profissional é incorporar elementos da sustentabilidade social e ambiental nos agentes produtivos, minimizando seus impactos e atendendo às exigências sociais de promoção de maior equidade social com preservação ambiental. Essas características não vinham se fazendo presentes na agenda dos detentores do poder econômico, todavia se mostram cada vez mais fortes nas demais searas da sociedade. Foi a partir delas que as ciências jurídicas vieram a promover normativos que regulassem limites e responsabilidade aos agentes produtivos para os quais a ciência econômica vem promovendo estudos e abordagens teóricas que norteiem a condução micro e macroeconômica, em especial, as políticas públicas de desenvolvimento.

Por sua vez, a Administração segue elaborando sistemas de gestão empresarial que visam atualizar a cultura organizacional, abandonando a supremacia do lucro como objetivo único das entidades e, paulatinamente, incorporando práticas que racionalizem o consumo de

recursos (*inputs*), minimizando os impactos residuais de suas operações (*outputs*), promovendo compensações e o bem-estar social. Para isso, o apoio está nas novas políticas públicas e legislação, todavia, sem perder de vista a viabilidade econômica, resultado positivo ou, como é mais conhecido: o lucro.

Ocorre que sustentabilidade socioambiental é um conceito ancorado numa premissa de equilíbrio entre preservação do meio ambiente, condições sociais ou de vida digna para todos os seres humanos e viabilidade econômica/ lucro. Já são largas as contribuições em termos das duas primeiras metas citadas, haja vista todo um cabedal acadêmico, jurídico e prático de como preservar o meio ambiente, bem como de garantir boas condições de vida às populações humanas.

Todavia, a viabilidade econômica ainda apresenta fragilidades, seja no tocante a conhecimento, necessário para o desenvolvimento de técnicas, processos e produtos, seja no tocante à esfera cultural, fundamental para a mudança de concepções, crenças, formas de pensar e agir. Elementos fundamentais para impulsionar as inovações e descobertas necessárias à viabilidade econômica pleiteada pela tríade da sustentabilidade (LEFF, 2006; 2007).

A atividade produtiva, estudada pela economia, regulada pelo direito e gerida pela administração, decorre do emprego de capitais patrimoniais de diversas naturezas. Elas foram descritas pelos teóricos da economia clássica para geração de bens e serviços, cuja agregação de valor resultará no lucro após sua comercialização ou consumo. A Contabilidade é a ciência responsável pelo estudo, mensuração, análise e demonstração das interações entre esses elementos e que, posteriormente, são utilizados como subsídios para aplicação nos sistemas de gestão, teorização econômica e alterações normativas. A convergência daquelas quatro ciências no funcionamento do sistema produtivo se constituiu historicamente desde o sistema econômico mercantilista e segue ainda mais imbricada nos que o sucederam.

No tocante ao funcionamento das estratégias empresariais, sua eficácia e eficiência, esses campos de conhecimento operam num íntimo sistema de colaboração e troca. Assim, a introdução da sustentabilidade ambiental no ambiente organizacional também trouxe à seara contábil a disciplina Socioambiental (CSA), cujo objeto é o estudo, mensuração, análise e demonstração econômica dos impactos ambientais das atividades produtivas e das ações implementadas pelas empresas para sua minimização, gerando o denominado Balanço Socioambiental. A partir de seus dados, os gestores, de forma especial, podem desenvolver estratégias apropriadas de atuação. E, por seu turno, as entidades devem informar aos

interessados externos, à sociedade e ao Estado seus resultados, ou seja, o nível de responsabilidade socioambiental que elas vêm assumindo.

A consecução dos fins pretendidos com toda essa engrenagem perpassa inicialmente pelo ensino dos conhecimentos necessários para sua aplicação. Trata-se aqui das formas, métodos e estratégias educacionais que culminem na absorção pelos contadores de técnicas e comportamentos que visem a abordar, compreender e trabalhar com informações de cunho socioambiental. Isso é uma perspectiva nova para este grupo profissional cujo surgimento e desenvolvimento ocorreram exclusivamente em torno das máximas de auferir e proporcionar apenas o lucro econômico.

Isso sempre coadunou com as funções do processo educacional no sentido de inculcar nas novas gerações a cultura e os conhecimentos de suas sociedades e grupos, assim como seus processos produtivos, técnicas, sua organização e manutenção do tecido social. Logo, as respostas à problemática ambiental devem ser inseridas nas práticas de ensino para obtenção de resultados consistentes, efetivos e eficazes. No contexto da Contabilidade, espera-se que ocorra no ambiente do ensino universitário.

Os indivíduos desde cedo são submetidos a diversos discursos que lhes ensinam as práticas das sociedades onde se inserem; aprendem sobre as regras e engrenagens necessárias ao funcionamento e coesão dessa coletividade. Após acreditar ter dominado a natureza, o homem passou a não sentir-se como parte do ambiente natural, biosfera, acreditando que vive isolado num mundo construído, para quem o meio natural serve apenas como suporte utilitarista para suas necessidades de consumo. Essa visão é inculcada e reforçada através dos valores ensinados na maioria das sociedades, onde o consumo e a produção são muito presentes nos discursos de diversos agentes sociais e correspondem à caracterização delas como “sociedades de consumo”.

Ocorre que a econosfera¹ ignorava seus impactos ambientais até a percepção por seus próprios agentes e, principalmente, por parcelas cada vez maiores das sociedades dos efeitos negativos de suas atividades sobre a biodiversidade do planeta. Foi a partir desse momento que o mercado ‘começou’ a encontrar razões econômicas para preocupar-se com o equilíbrio ambiental.

¹ A econosfera é um sistema humano que reflete as relações e interações do mundo econômico e entendido como um subsistema da ecosfera, esta constituída pelo conjunto de todos os ecossistemas do planeta. (BOULDING, 1966).

Transformar o modelo de desenvolvimento é um dos objetivos nos quais pesquisadores de diversos campos estão se debruçando em seus estudos, não sendo exclusividade deles essas inquietações, mas também o foco de diversos segmentos da sociedade. Considerando esse contexto, a alteração no modelo de desenvolvimento humano passa pela modificação ou ajustamento dos sistemas de ensino com vistas a incutir, de forma premente nas novas gerações, o componente da finitude e manutenção dos ecossistemas, coadunando a sua preservação e emprego compatibilizados com a redução da miséria e das desigualdades econômicas entre os homens. E conseguir esses resultados mantendo a viabilidade econômica do sistema.

O questionamento da forma de desenvolvimento atual exige um novo paradigma, cuja resolução deve ser guiada por uma perspectiva na qual o modelo socioproductivo ande junto à ecologia, instituindo uma nova abordagem com relação ao meio ambiente, ao desenvolvimento social e ao sistema econômico de produção. É claro que as engrenagens que movimentam as estruturas de poder tendem a oferecer resistência a mudanças que levem a novas práticas e estas a um novo arranjo sistêmico. Novas práticas não podem ser implementadas sem sistemas de gestão adequados que conduzam os atores econômicos para um outro tipo de relação com o ambiente natural (FOUCAULT, 2001; CERQUEIRA & MARTINS, 2004).

Entende-se hoje que as organizações econômicas possuem obrigações que excedem a simples produção de bens e serviços ao mercado. Devido às mudanças ambientais que suas operações causam na biosfera, os impactos socioambientais de uma entidade não podem mais ser desconsiderados em suas estratégias administrativas.

A responsabilidade socioambiental por parte dessas instituições é vista, hoje, como elemento de boa governança para a gestão de riscos cada vez mais regulados pelo poder público e acompanhados pelos consumidores (CERQUEIRA & MARTINS, 2004; NASCIMENTO *et al*, 2008). Eis as razões econômicas que impelem os empresários a implementar mudanças em suas corporações, ou seja, o medo do efeito econômico que a irresponsabilidade socioambiental pode trazer sobre suas atividades.

O que vem a ser denominado pelo mercado de ‘boa governança socioambiental’ é o esforço das empresas em conhecer suas vulnerabilidades e buscar minimizá-las, investindo na sua capacidade de ação e reação para superação de obstáculos com vistas à manutenção de sua continuidade. Disso resulta o alinhamento dos saberes que lidam com a gestão e funcionamento das entidades jurídicas, tais como o direito, a administração, a economia e a

contabilidade, sendo esta última o campo de conhecimento que temos como foco central nesta pesquisa.

A emergência das questões relacionadas ao meio ambiente, relativas seja ao seu valor econômico seja aos custos de sua reparação, vem fazendo com que organizações e governos pensem novas estratégias que atendam e respondam a essas interrogações. Nesse sentido, ações relacionadas à responsabilidade socioambiental “não podem mais ser adiadas no âmbito interno das empresas e devem ser contempladas na atividade contábil de um modo geral” (CONSENZA, 2012, p.101). É deste contexto que advém o surgimento da Contabilidade Socioambiental, ramo recente dessa ciência, cujas primeiras obras e materiais didáticos surgiram na década de 1990².

As Diretrizes Curriculares dos cursos de Ciências Contábeis devem abarcar um projeto pedagógico que coadune com as efetivas demandas da sociedade, preparando adequadamente profissionais que atendam às necessidades sociais emergentes. Essas Diretrizes, normatizadas pelas Leis nº 4.024/61 e 5.540/68 atribuem ao Conselho Federal de Educação a responsabilidade pela fixação dos conteúdos para os cursos de graduação no Brasil.

Elas pretendem em seus objetivos assegurar uniformidade mínima à matriz curricular dos profissionais que colem grau, sendo reforçadas pela Lei nº 9.394/96 que, no seu art. 43, inciso III, traz como objetivos do ensino superior: “incentivar o trabalho de pesquisa e investigação, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura e, desse modo, desenvolver entendimento do homem e do meio em que vive”.

Em 2004, a Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação/MEC, em cooperação com o Conselho Federal de Contabilidade, emitiu a Resolução nº 10/2004, que delineou os conteúdos obrigatórios e optativos nos cursos superiores de contabilidade no Brasil. Uma das finalidades desta resolução foi atender à necessidade de os profissionais acompanharem as mudanças que já ocorriam nas práticas contábeis em outros países. Assim, a abordagem da temática ambiental na contabilidade foi inserida a partir deste momento nos cursos de graduação no Brasil.

A normalização mais recente em vigor foi emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2009: a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação

² Paiva (2006); Braga (2007); Carvalho (2008); Silva (2008); Ribeiro (2010); Ferreira (2011); Tinoco & Kraemer (2011); Costa (2012); Yamaguchi (2013).

em Ciências Contábeis. Dentre as matérias obrigatórias indicadas para a matriz curricular, há a disciplina “Responsabilidade Social”. Sob esta denominação, estão contemplados assuntos ligados a Noções de Contabilidade Social; Responsabilidade Social; Responsabilidade Ambiental; Projetos, Marketing e Empreendedorismo Social e Balanço Social (CARNEIRO, 2009). Este último termo, balanço social, é a denominação da demonstração contábil que, de forma unificada nesse ramo da contabilidade, divulga informações relativas as ações sociais e ambientais da empresa.

A inovação para a tradição contábil consiste em traduzir na linguagem econômica, com forte tendência quantitativa, elementos cujas referências possuem enfoque qualitativo. Reconhecendo, classificando, mensurando e demonstrando fatos patrimoniais da atividade organizacional relativos à sustentabilidade socioambiental, chamados de ativos e passivos ambientais (CONSENZA, 2012).

No universo das empresas que queiram aderir às boas práticas de gestão e responsabilidade socioambiental, suas demonstrações financeiras devem incluir seu passivo e ativo social e ambiental, bem como investimentos em tecnologia de processos, de contenção ou eliminação da poluição e elementos que reflitam sua atuação para a mitigação de problemas sociais; conhecimentos estes que devem fazer parte da formação profissional do contador, já no curso de graduação.

O aprendizado desses elementos nos levou a algumas questões que nos foram norteadoras nessa pesquisa: Qual é o nível de difusão do ensino da Contabilidade Ambiental (CSA) nos cursos de graduação em instituições de ensino no Brasil? Quais são os objetivos pretendidos no ensino da CSA nesses cursos? Qual é a participação do ensino teórico/conceitual e o prático na contabilização socioambiental e como se situa essa participação quando comparada a outras disciplinas tradicionais do curso? Quais recursos didáticos e pedagógicos são empregados? Como é a caracterização discursiva dos conteúdos nos materiais didáticos utilizados no ensino da CSA? Haveria convergência ou divergência, comparativamente, com as disciplinas de cunho econômico tradicional da contabilidade³? Que elementos aproximam e distanciam o ensino do conhecimento socioambiental dos ramos tradicionais nos cursos de contabilidade?

Esses questionamentos foram reforçados a partir das considerações de Gomes *et al* (2012), pois, na qualidade de futuros geradores de informação e tomadores de

³ Denominamos disciplinas tradicionais das Ciências Contábeis aquelas cuja finalidade é apenas a de apuração do resultado econômico da entidade, ou seja, o lucro, prejuízo, superávit ou déficit financeiro.

decisões corporativas, a variável ambiental não pode ser ignorada no seu processo educacional. Porém, ele ressalva que o problema “para introdução da questão ambiental no currículo [das Ciências Contábeis] é que a prática de gestão ambiental é um assunto com enfoque multidisciplinar, faltam docentes qualificados” na área.

Algumas das conclusões a que Gomes (*Op Cit*, p.178) chegou em seus estudos foi que “além de os assuntos estarem desarticulados com outros componentes curriculares, o curso não prepara o profissional de contabilidade para atender a demanda do mercado por profissionais capazes de lidar com os problemas relacionados à sustentabilidade e suas possíveis soluções”. Ou seja, os atores econômicos precisam de profissionais cujas práticas contemplem a formulação e alimentação dos sistemas de gestão ambiental e sua ausência ou insuficiência constituem um empecilho ao processo.

De acordo com Costa (2012 p. 26), a estrutura curricular é parte do projeto pedagógico do curso e “apresenta - de forma clara e objetiva - o conjunto de disciplinas, a carga horária e o período de curso necessário à formação desejada, levando em conta as competências, as habilidades e o perfil requerido pelo mercado de trabalho”. Nesse sentido, órgãos de classe estão aproximando-se das instituições de ensino para atingir esse fim, porém, o que se observa em estudos e pesquisas realizados é que os profissionais não estão atendendo a essa demanda contábil na área socioambiental, conforme demonstramos a seguir.

Estudos como o da *Association of Certified Accountants* (Owen *et al.*, 1994, p. i) não identificou “[...]qualquer resposta significativa dos profissionais de contabilidade para um desenvolvimento social e ambiental ” e inferiu que esse desinteresse, possivelmente, origina-se da forma de ensino atual da contabilidade. Bebbington *et al* (1994), afirmando que a baixa evidenciação das informações socioambientais nas demonstrações contábeis tem como principal razão o processo de educação: ele não prepara os contadores para os desafios do meio ambiente, logo, limita sua capacidade técnica em mensurar, contabilizar e demonstrar as informações que resultam na elaboração do Balanço Socioambiental das empresas.

Numa pesquisa realizada na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido sobre o grau de incorporação da variável ambiental na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis daqueles países, Gibson (1997) identificou que, além das aplicações conceituais e teóricas, a disciplina de Contabilidade Socioambiental aborda temas como a mensuração, o gerenciamento de sistemas e o planejamento ambiental, elementos de caráter prático, preocupando-se em ensinar sua parte conceitual (“o que é” das coisas) e também sua aplicação no cotidiano profissional contábil (o “como se faz” delas).

Na pesquisa mais recente que temos no país sobre a Contabilidade Socioambiental, Gomes *et al* (2012) afirma que os profissionais contábeis no Brasil ainda não atendem de forma satisfatória as necessidades das organizações para mensuração e demonstração das informações de cunho socioambiental. Do que sabemos sobre o ensino, temos que a prática contábil reflete o que é absorvido e treinado durante a formação acadêmica, o processo educacional em que as novas gerações são condicionadas às técnicas, modos, meios, hábitos, comportamentos e procedimentos das gerações anteriores de contabilistas. Pois bem, sendo recente a Contabilidade Socioambiental no nosso país, não anterior aos anos 2000, as gerações anteriores de contadores não receberam estes conhecimentos que agora devem transmiti-los aos contabilistas que estão em curso no processo de formação.

Nesse sentido, pensamos que modificar a gestão das empresas, introduzindo nelas a variável ambiental, passa, necessariamente, por se fazer presente no processo educacional dos contabilistas a capacidade de operacionalizar, não apenas conhecer teoricamente os sistemas de gestão socioambientais que as empresas vêm paulatinamente incorporando em seu cotidiano gerencial (GOMES *et al*, 2012). O domínio desse conhecimento não pode ser desprezado para a resolução dos problemas de viabilidade econômica, ponto mais delicado do tripé da sustentabilidade ambiental e que proporciona maior resistência das forças do mercado quanto a sua incorporação.

Essa fragilidade existente na educação dos profissionais da contabilidade no tocante à abordagem dos temas ambientais não foi verificada na geração de informações contábeis alinhadas ao estilo tradicional de desenvolvimento. Há uma dificuldade de penetração, incorporação e aplicação da sustentabilidade socioambiental ao campo contábil, embora conhecimento, técnicas e procedimentos nessa área já existam. Um dos elementos para essa situação é decorrente do processo educacional na transmissão desse conhecimento, ou seja, nos conteúdos empregados no ensino socioambiental nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

Considerando que existem técnicas e procedimentos contábeis para a Contabilidade Socioambiental igualmente válidos e operacionalizáveis, como nas disciplinas da Contabilidade Tradicional, a investigação dessa questão pôde trazer luz sobre esse ponto e colaborar para o aprimoramento do ensino. Este, em tese, estaria centrado em ensinar “o que é” das coisas, ou seja, conceituações e teorias, não adentrando também no “como se faz”, em sua aplicabilidade. Ensino teórico e prático são elementos metodológicos presentes na maioria das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e

essenciais para a preparação do profissional contabilista. Essa cultura pedagógica apresenta-se forte nas disciplinas contábeis tradicionais, porém insipiente na Contabilidade Socioambiental.

Nesse contexto, Loureiro (2012) afirma que os maiores desafios que se apresentam no campo do ensino é incorporar as perspectivas e técnicas da sustentabilidade ambiental às ciências, o que torna o processo de ensino um relevante campo para estudo e análise. Coadunando com esse pensamento, temos um campo muito instigador para investigações, o processo dualista de ensino e aprendizagem, formado pelo elo entre quem transmite o conhecimento, emitindo os discursos, os professores, e quem recebe o conhecimento, discentes, os futuros profissionais que irão executar a prática social: operacionalização contábil.

Em síntese, questionando-nos se o problema estaria localizado nos conteúdos utilizados para transmissão desse conhecimento, foi equacionado o seguinte **problema de pesquisa**: como se apresenta o ensino socioambiental aplicado nas Ciências Contábeis nas Universidades Públicas Federais no Brasil, no tocante à sua difusão, aos objetivos pedagógicos, aos meios didáticos empregados, às operacionalizações contábeis treinadas e, em especial, às características dos conteúdos utilizados para formação dos graduandos? Quais relações esses elementos guardam com o ensino da abordagem tradicional da contabilidade?

Obviamente, tal problemática que marca todo o percurso da pesquisa partiu de nossa **hipótese**, baseada, desde a fase de projeto, na possibilidade de que os conteúdos utilizados no processo de ensino da Contabilidade Socioambiental se fundamentam na explicação teórica e conceitual. Convém frisar que tal abordagem dessa disciplina, por si, não é algo ruim, desde que se acrescentasse como objetivo o aprofundamento no treinamento da operacionalização de suas técnicas e procedimentos, ou seja, sua aplicabilidade. Logo, nossa suposição inicial (confirmada pelos dados obtidos e analisados no último capítulo) era que os estudantes de contabilidade não se graduam preparados/aptos para mensurar, registrar e evidenciar os fatos de natureza social e ambiental das empresas. Constatamos que essa prática pedagógica não encontra correspondência com a empregada na maioria das demais disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis, cujo ensino teórico é seguido da aplicação e operacionalização contábil.

Tal situação cria obstáculos ao desenvolvimento da nova cultura empresarial, pois, ao se buscar implementar o exercício efetivo da Contabilidade Socioambiental, notam-se as limitações dos contabilistas em operacionalizá-las. Isto reflete na posição que o Brasil está

frente a outros países, no tocante as transformações e ajustamentos do sistema produtivo para migração a um novo modelo de desenvolvimento econômico, socioambientalmente mais sustentável.

Cabe-nos aqui retomar os **objetivos da pesquisa**, aqui corroborados em termos de cumprimento de metas gerais: verificar se a hipótese ventilada para explicação do problema tinha sustentação e era adequada; para tanto, foi preciso, analisar as características do ensino socioambiental aplicado nas Ciências Contábeis nas Universidades Públicas Federais no Brasil e compará-las com outras disciplinas, de abordagem econômica tradicional da profissão; assim inferindo pontos de convergência e divergência que pudessem esclarecer por que os contadores não aplicam aqueles conhecimentos com a mesma eficiência e eficácia na mensuração, análise e demonstração de informações empresariais de cunho socioambiental quanto o fazem nas de cunho econômico.

Por sua vez, no que tange aos **objetivos específicos**, atuamos em: **a)** entender a influência e a forma como a esfera/poder econômico se apropria dos discursos e seus efeitos ao longo do processo de formação social e profissional do homem. Isto foi realizado através da revisão bibliográfica acerca das finalidades da educação, do emprego dos discursos na formação do homem para o trabalho e da função deste na economia; **b)** descrever os elementos que integram os fatores de produção no âmbito da Ciência Econômica, e seu tratamento técnico na Ciência Contábil. Para tanto, revendo teóricos clássicos sobre os fundamentos econômicos e contábeis; **c)** relacionar os elementos didáticos presentes no processo educacional no curso de Ciências Contábeis, correlacionando-os com o conhecimento já desenvolvido para o ensino superior no Brasil e o ensino ambiental, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e normativa acerca dos elementos pedagógicos que embasam o ensino da Contabilidade; **d)** interpretar os dados coletados sobre difusão, objetivos, materiais didáticos e conteúdos da disciplina Contabilidade Socioambiental e contrapô-los à luz do referenciado nos itens anteriores para verificação da hipótese de pesquisa acerca do ensino ambiental nas Ciências Contábeis no Brasil.

Dessa forma, a pesquisa atingiu seus objetivos, na medida em que nos proporcionou conhecer as características empregadas no ensino da Contabilidade Socioambiental nos cursos de graduação de Ciências Contábeis nas Universidades Federais brasileiras, a partir das análises comparativas com as disciplinas da Contabilidade Tradicional.

O tema e problemática desta pesquisa surgiram alguns anos após a conclusão do nosso curso de Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente na UFS. A partir dele, iniciamos o

exercício da docência no curso de Ciências Contábeis em uma instituição superior de ensino localizada na cidade de Aracaju-SE. Na medida em que os discentes tomavam conhecimento de nossa formação, vinham questionavam sobre os fins, objetivos e operacionalização da Contabilidade Socioambiental e os motivos da existência da mesma nos currículos já que não “viam serventia nela”. Essa conceituação foi causando-nos inquietação e incômodo, o que se repetia em outras entidades de ensino onde havia palestras, debates e eventos afins, independentemente do tema que estivéssemos ministrando nessas ocasiões.

A partir dessas inquietações, iniciamos estudos e pesquisas relacionados ao assunto. Intentávamos com isso dois pontos: primeiro - aprofundar conhecimentos na área, haja vista que essa temática não integrou nossa base curricular na graduação e nosso mestrado foi sobre auditoria ambiental, não englobando a CSA; segundo - descobrir por que essa percepção comum por parte dos discentes de que há falta de serventia da CSA.

Assim foi que, por estar inconformado com o fato de, a despeito do paradigma do meio ambiente na sociedade contemporânea e apesar de a contabilidade ter cunhado um termo que a inseria nesse contexto, o pesquisador decidiu verificar a (não) efetividade e (não) aplicabilidade do ensino socioambiental, sinalizado por discentes como meramente ilustrativo ou, impressão do pesquisador, de promoção da imagem institucional pela incorporação do tema tão em voga.

Diante disso, deu-se início às investigações que resultaram na descoberta da “serventia” da CSA, suas técnicas, sua aplicação e seus procedimentos operacionais. Inevitavelmente, a descoberta proporcionou achados adicionais, conhecimentos novos e novas inquietações. Dentre elas, a de que a aplicação dos elementos contábeis de cunho socioambiental no Brasil é quase inexistente e que as principais pesquisas realizadas na pós-graduação relativas ao assunto focaram elementos perceptivos, conceituais ou históricos.

Prova disso é o fato de a única pesquisa a ter como escopo a Contabilidade socioambiental, sua disseminação e aplicação no Brasil, realizada por Gomes e colaboradores em 2012, concluir que os contabilistas brasileiros não a aplicam por falta de conhecimento, mesmo a disciplina estando presente na estrutura curricular de diversas instituições, como foi possível verificar a partir da visita aos sites de diversas Universidades⁴. Desse contexto, surgiu a pesquisa, para acrescentar mais uma ‘pedra à edificação’ do conhecimento contábil e ambiental.

⁴ Vide Apêndice 03.

Diante dessa configuração de aspectos da pesquisa, torna-se imperativa a apresentação da **abordagem teórico-metodológica** empregada, mais detidamente delineada no capítulo quarto, uma vez que, nessa configuração, estará em total coesão e coerência com o capítulo de apresentação, análise e interfaces dos dados catalogados.

De tal modo é que, em termos introdutórios, convém destacar que, ante as questões norteadoras, nossa pesquisa situou-se no ponto de confluência de três ciências: a Ciência Econômica, a Ciência Ambiental e a Ciência Pedagógica. Assim, fizemos uso de uma abordagem qualitativa, na qual utilizamos como técnica de análise a extração de dados visando à análise discursiva, baseada em Fairclough (2001) com contribuições complementares de Pedrosa (2008).

Destarte, a investigação partiu da abordagem discursiva que as ciências econômicas utilizam nos conteúdos do processo de ensino para incorporar a sustentabilidade na formação dos profissionais. Nesse intuito, investigamos as construções textuais do contexto acadêmico para interpretarmos os discursos que as permeiam e, por fim, proceder à análise das práticas sociais envolvidas nessa área de conhecimento e seus efeitos práticos na sociedade.

Tal procedimento se pautou no fato de sabermos que uma das principais áreas de poder nas sociedades contemporâneas é a economia. Ela atua em diversos contextos da vida social, imbrica-se em diversas esferas de atuação do sujeito, influenciando nos discursos e, por consequência, nos textos e na linguagem. Sendo a Ciência Contábil um ramo de saber que atua na mensuração, registro e interpretação de fatos econômicos das empresas, ela está simbioticamente ligada à esfera econômica e submetida à sua influência. Se, de forma geral, o gênero discursivo ligado à economia apresenta-se cotidianamente entre as famílias, na mídia, na política, nas relações de trabalho, na escola, na academia etc, ele se apresentará de forma intensa no ambiente contábil. Para tanto, os indivíduos que dele façam parte devem ser cuidadosamente formados para atender as suas necessidades, pois os discursos no seio acadêmico dos contabilistas são pautados por práticas discursivas e sociais oriundas dessa esfera de poder, a economia.

Debruçando-se sobre os textos, pode-se destrinchar as práticas discursivas contidas neles e inferir-se as práticas sociais que deles resultarão nesses indivíduos. No caso da contabilidade, dada sua natureza e campo de atuação, o poder econômico das organizações aparecerá norteador as necessidades “do mercado”, o tipo de conhecimento que os contabilistas devem dominar para serem absorvidos por ele, ou seja, ter empregabilidade.

Eis, então, o motivo pelo qual optamos por esta abordagem dentre as opções metodológicas possíveis: acreditarmos na análise discursiva como eficiente, pois ela considera particularidades interpretativas que vão além dos textos, mesmo que partindo deles, por sua materialidade linguística, mas podendo e devendo considerar os aspectos extralinguísticos, sobretudo, na esfera social e política. Como afirma Maingueneau (2005a, p 85), “um texto não é um conjunto de signos inertes, mas o rastro deixado por um discurso em que a fala é encenada”.

Nessa ótica, investigamos os enunciados empregados nos programas de aula elaborados pelos professores para as disciplinas, analisamos o discurso dos livros indicados como referência nos diversos cursos, com atenção especial para os exercícios e atividades práticas neles contidos e as avaliações aplicadas aos alunos para aferição de seu conhecimento e, por fim, o discurso dos alunos egressos das disciplinas em foco.

Assim, interpretamos as práticas discursivas envolvidas no ensino da Contabilidade Socioambiental e de duas outras disciplinas integrantes da Contabilidade Tradicional, as quais escolhemos considerando sua importância e seu alto grau de penetração nos cursos do país, a Contabilidade de Custos e a Contabilidade de Demonstrações Contábeis. Por conseguinte, analisamos as práticas sociais abarcadas no ensino desses dois segmentos da contabilidade, refletindo sobre as divergências no processo educativo que descortinaram a problemática lançada nesta pesquisa.

Em suma, em linhas gerais, a pesquisa científica que culminou na elaboração desta tese se sustentou na necessidade de contribuição para o desenvolvimento da contabilidade no campo socioambiental, objetivando dotá-la de mais robustez teórica e meios para a sua aplicabilidade; contribuição para o aperfeiçoamento do ensino-aprendizagem ambiental na contabilidade, visando o aumento do desempenho dos futuros profissionais da área na geração de informações de cunho socioambiental, haja vista estudos recentes que apontam carência de contabilistas capacitados neste quesito no Brasil; promoção de um estudo atualizado no tocante ao ensino da contabilidade socioambiental, eixo temático que, de acordo com consulta aos bancos de dados da Capes, *Scielo* e *Google Acadêmico*, ainda não foi devidamente investigado nas pesquisas no país e, por fim, capacitação para o desenvolvimento de atividades docentes ligadas à área e que foram iniciadas após a realização do curso de Mestrado no PRODEMA/UFS.

Isso posto, convém explicitar a organização sumarizada do texto resultante do percurso analítico empreendido: após a introdução, seguirão capítulos que atendem às

demandas do que anteriormente fora projeto de pesquisa, no início de cada um deles descrevemos o método de elaboração e a sua finalidade.

O capítulo primeiro foi realizado a partir de pesquisas bibliográficas e integra nosso referencial teórico; nele refletimos sobre o processo educacional na formação da sociedade, pelo poder dos discursos na constituição do indivíduo, seus efeitos nas práticas sociais e discursivas para a estabilidade e/ou modificação social; no capítulo segundo, analisamos os condicionantes que alicerçam o sistema de produção de acordo com a ciência econômica e como ela se apropria dos discursos no processo educacional do homem para que atendam a seus objetivos, o emprego que faz da ciência contábil, bem como sua participação no paradigma ambiental; já o capítulo terceiro apresenta as características pedagógicas do ensino das Ciências Contábeis nas universidades brasileiras e, em especial, sua participação no contexto do paradigma ambiental, sua aplicação nos sistemas de gestão e gerenciamento empresarial Socioambiental; nos capítulos quarto e quinto, por sua vez, apresentaremos todo o percurso metodológico detalhado, descrevendo a forma como os dados foram selecionados, coletados e estudados, para então, procedermos as suas análises, utilizando como principal método a análise qualitativa das amostras. Passamos então para o último momento da pesquisa, onde explicamos o diagnóstico da questão de estudo, ou seja, os elementos relacionados ao ensino ambiental na contabilidade que diferem, didaticamente, das demais disciplinas do curso e seus efeitos sobre a construção do conhecimento dos contabilistas. Por fim, apresentamos nossas considerações sobre a validação da hipótese que foi levantada e a proposição de um programa a ser executado no ensino ambiental da contabilidade que acreditamos que possa vir a suplantiar a problemática que a pesquisa trouxe.

CAPÍTULO 1º

A EDUCAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DO HOMEM: A POSSIBILIDADE DE DIÁLOGO ENTRE ROUSSEAU E FOUCAULT

Nascemos fracos, precisamos de força; nascemos desprovidos de tudo, temos necessidade de assistência; nascemos estúpidos, precisamos de juízo. Tudo o que não temos ao nascer, e de que precisamos adultos é-nos dado pela educação (ROUSSEAU, 2004, p. 10).

Este capítulo tem como finalidade compreender a educação enquanto processo de formação para o aperfeiçoamento dos seres humanos e seus reflexos nas práticas sociais. A partir disso, pensar a relação entre essas práticas e o poder na sociedade, em especial para o direcionamento econômico e produtivo. Metodologicamente, empregamos revisão bibliográfica como técnica para sua elaboração e salientamos que ele está dividido em duas partes: a primeira trata do entendimento do filósofo Rousseau sobre o que é a educação e como ela se processa; a segunda parte, a partir de Foucault, objetiva entender o conceito de poder e os meios que ele utiliza para ser exercido socialmente, em especial através do processo educacional.

Utilizamos como eixo norteador da primeira parte a abordagem de Jean Jacques Rousseau na sua obra *Emílio ou Da Educação*. Um dos principais filósofos do século XVIII, ele nos legou contribuições inegáveis no campo da epistemologia em áreas como antropologia, sociologia, direito e educação. Embora não seja o primeiro estudioso a abordar o tema educação, suas ideias visaram a modernizá-la no tocante à sua metodologia e finalidade. Sendo o primeiro a quebrar a tradição do ensino religioso, até então vigente na Europa, veio a influenciar a prática educativa nos séculos seguintes e suas teses reverberam até nossos dias, inclusive, no tocante à relação entre o homem e o meio ambiente, foco deste nosso estudo.

Na segunda parte do capítulo, baseamos nossa investigação nos estudos de Michel Foucault, que procurou revelar quais são os elementos subjetivos e objetivos envolvidos na constituição do conhecimento pelos sujeitos em suas práticas sociais. Em sua obra *A arqueologia do Saber*, ele descreve as intrincadas relações que há entre o sujeito, o objeto e o conhecimento que culminam nas práticas sociais e a influência do poder por trás dos discursos para a estruturação dessas relações. Agregamos também suas contribuições pela obra *Microfísica do Poder*, na qual podemos considerar as relações por trás dos discursos da sustentabilidade ambiental empregados pelos agentes econômicos.

1.1 A Educação Consoante Rousseau

Ao desenvolver sua tese, Rousseau (2004) defende como problema central dos homens as condições de degradação oriundas da desigualdade entre os indivíduos, atribuindo a elas a origem dos males da sociedade. Delas resultam a miséria, o sofrimento e a infelicidade, elementos presentes em nossa sociedade que, apesar de deter grandes avanços científicos e econômicos, não consegue superar aqueles males e ainda se mantém em rota de exaurir as bases ambientais das quais sobrevive. O *Emílio ou da Educação* traz uma reflexão filosófica sobre o processo convencional de educar o indivíduo.

Para Rousseau (2004), a aprendizagem é um processo inato dos seres humanos, obtido por meio da transmissão de conhecimentos pela fala, escrita ou observação entre os indivíduos e necessária à sua sobrevivência e preparação para a vida adulta e social. Isso resulta na forma de relacionar-se com os demais, mas também, e principalmente, no colaborar produtivamente para com a coletividade. Esse propósito, iniciado na infância, assume um contexto formal institucionalizado na escola e depois nas universidades. A característica nata de aprender é inerente aos seres vivos, porém, o homem difere dos demais seres devido à sua possibilidade de ser um agente livre, podendo seu aprendizado variar entre seus semelhantes quanto à intensidade do processo, seus meios e fins.

Essa liberdade é potencial: é a educação que dota o ser humano das condições e habilidades para exercê-la. Ao afirmar que “ [...]Tudo o que não temos ao nascer, e de que precisamos adultos, é nos dado pela educação[...]” (ROUSSEAU, 2004, p. 09), o filósofo expõe o protagonismo do processo educacional para os homens, definindo práticas sociais e formas de concepção do mundo.

De acordo com Rousseau (2004), o homem é um ser integrante da natureza, esta o dotou da capacidade de aprender e estabeleceu uma forma apropriada ao seu desenvolvimento, segundo um ritmo natural e perfeito. “[...] Observai a natureza e segui a rota que ela vos traça [...]” (ROUSSEAU, 2004, p.24). Sendo a natureza uma obra do criador, ela é perfeita em suas leis e funcionamento, cabendo a nós, apenas, segui-la, o que se aplica, também, ao processo educacional.

Não obstante, ocorre que o homem interfere nas leis naturais e impõe uma nova realidade à ordem das coisas e, julgando aperfeiçoar a natureza, apenas consegue degenerá-la, seja no seio de suas sociedades seja com relação ao meio ambiente em que vive e do qual depende.

Então, se quis “[...] a natureza que as crianças sejam crianças antes de serem homens. Se quisermos perverter essa ordem, produziremos frutos ainda verdes, que não estarão maduros e nem terão sabor, e não tardarão em se corromper; teremos jovens doutores e velhas crianças [...]” (ROUSSEAU, 2004, p.91).

A interferência na ordem natural aplica às crianças uma pedagogia centrada no mundo adulto, antes de elas estarem preparadas para absorvê-la; com isso, a compreensão ocorre de forma deturpada em relação com o amadurecer do educando já nas primeiras idades, que passa a contemplar o funcionamento do mundo adulto antes de ter capacidade de compreendê-lo. Assim, o universo adulto é introduzido no infantil sem filtros e livre para internalização e interpretação desses futuros homens, no momento de formação e cujos reflexos o seguem até a idade adulta e sua atuação ativa na sociedade.

No período em que o autor desenvolveu sua tese pedagógica, a prática educativa era centrada na escolástica e na metafísica em instituições dominadas pela Igreja, que impunha o elemento divino ao ensino. Por conseguinte, o poder teológico impregnava os discursos no contexto do ensino, buscando uma instrução alicerçada nos limites e condicionantes da fé. Hoje os dogmas que norteiam a educação destinam-se à constituição de um indivíduo capaz de gerar riqueza econômica para aquisição da felicidade via consumo de bens e serviços (PISSARRA, 2003).

Rousseau (2004) trouxe uma ruptura àquela tradição medieval que pode ser aplicada ainda ao contexto atual. Ele pretendeu retirar o elemento dogmático e teológico da prática educativa, voltando-a ao ritmo das leis naturais, com fim na formação do homem social, algo em certa medida buscado hoje pela educação ambiental. Os dogmas religiosos no processo educacional do passado foram substituídos hoje por dogmas econômico-produtivos apropriados pelo poder secular.

Rousseau (2004) defendia que os conteúdos e os ensinamentos que são passados ao indivíduo devem ser alinhados e ritmados pela sua capacidade nata de compreendê-los. Os conteúdos, portanto, devem ter como referência a criança e ser operados pelo educador, também, em função dela, porquanto deva ser instruída de forma paulatina e de acordo com o que sua idade permita apreender.

Sem antecipações e métodos inapropriados ao seu desenvolvimento físico e intelectual, visando conduzi-la para constituição de um ser humano livre, pleno e melhorado. Ao proceder de forma diferente, os jovens são feitos adultos antes de terem capacidade para

compreender seu mundo e, ao se adiantarem adultos, padecem dos males de uma formação imperfeita, replicando essa condição e suas práticas na sociedade em que se fazem membros.

Esse *modus* de aprender na infância aprofunda-se nos demais estágios educacionais, reverberando reflexos nas práticas sociais do homem até seu ingresso no mercado de trabalho. Se desde cedo o indivíduo é impressionado por determinados objetos e lhe são ensinados os meios (práticas) empregáveis para obtê-los, são estes meios que tenderão a ser internalizados e, conseqüentemente, perseguidos e praticados. É assim na infância, é assim na adolescência, é assim na formação profissional e, do mesmo modo, no ensino dos jovens que são a próxima geração; assim, a prática social permanece cíclica.

As sociedades humanas são impregnadas de vícios e mazelas que relegam parcela expressiva dos homens a condições de vida degradantes, representadas pelas esferas sociais, econômicas, ambientais etc. Essas condições de vida afastam o ser humano do estado de liberdade e independência de que a natureza original potencialmente o dotou, enrijecendo sua solidariedade para com seus pares. Os indivíduos imersos nesse contexto acostumam-se com tais condições e passam a vê-las como naturais, a ordem normal das coisas (ROUSSEAU, 2004).

Rousseau (2004) afirma que essa não é a ordem natural das coisas, pois elas não deveriam ser assim. Pelo contrário, os homens deveriam ser livres e plenos em meio a sociedades que integram; deveria prevalecer o espírito de compaixão e solidariedade como traços presentes em suas ações e condutas, num contexto de paz, harmonia e cooperação que os conduziria a uma vida digna, equilibrada e próspera. Todavia, o quadro real que se apresenta diverge dessa concepção e a humanidade padece de forma generalizada de misérias, desigualdades e males sociais que a degradam.

Entende Rousseau (2004) que essa degradação das sociedades humanas decorre da prática das ‘más paixões’ pelos homens, suas relações egoísticas para com quem os rodeia e sua ignorância acerca dos sentimentos de solidariedade para com seus pares. Dessa forma, a busca da felicidade se torna a busca da prosperidade e da sobrevivência, sem respeito a nada ou a ninguém: pessoas, meio social ou ambiental. Aqueles sentimentos surgem nos seres humanos ainda pequenos, poderiam ser minimizados ou afastados através da educação, mas, ao invés disso, eles são alimentados e desenvolvidos por ela. Esse movimento começa na primeira infância e segue o mesmo ritmo até a formação adulta.

Assim, a prática educativa convencional não respeita o ritmo natural da aprendizagem dos educandos, antecipa-lhes conteúdos e os expõe a situações para as quais sua capacidade física e intelectual ainda não está em condições de compreender. Isso é somado a outro erro igualmente relevante: a antecipação de práticas e comportamentos do mundo dos adultos ao universo infantil. Habitua-se o ser de forma precoce a vícios que serão posteriormente reproduzidos em suas práticas sociais; a busca pela riqueza é uma delas, pois o poder econômico é um dos mais valorados, quiçá, o maior dos atributos definidores dos homens na sociedade.

Cria-se um círculo vicioso. Quebrá-lo é o objetivo de Rousseau, por intermédio de uma nova forma de educação que seja transformadora dos indivíduos. Para isso, é necessária uma nova prática educativa que tenha a finalidade de gerar um novo ser humano, mais solidário e integrado com a natureza. Disso resultando novas práticas que reduzam as historicamente galgadas demandas sociais, econômicas e, conseqüentemente o desequilíbrio ambiental.

Conjecturando sobre a vida em seu estado natural, os indivíduos possuíam necessidades básicas e simples. Para atingir esse fim, eles orbitavam em torno do que fosse necessário à sua preservação. Podemos dizer que isso correspondia às necessidades fundamentais de alimentação e segurança, imperativos basilares à sobrevivência. Esse fato, em certa medida, os igualava aos demais seres da natureza. Uma vez alcançadas essas demandas, o homem não dependia de outros condicionantes para entrar em um estado de prazer e serenidade, ou seja, estava feliz, era simples, pleno e livre (ROUSSEAU, 2004).

Todavia, diz Rousseau (2004, p.07): “Tudo está bem quando sai da mão do autor das coisas, tudo degenera entre as mãos do homem”. E o adensamento de indivíduos em comunidades deflagrou a diferenciação entre eles, pondo fim à igualdade entre os homens e fomentando sentimentos que refletiam o desejo de terem objetos ou habilidades que admiravam no outro. Foi nesse momento em que as paixões começaram a ganhar espaço no coração do homem, alimentando hábitos antes inexistentes no estado natural.

Se outrora os seres eram todos iguais, agora possuíam atributos (ou a falta deles) que os diferenciavam. Inicialmente, “existiam apenas as necessidades físicas – alimentação e reprodução. No estado de natureza, o homem não podia ter paixões porque não tinha conhecimento para despertá-las em si, e não tinha conhecimento porque não tinha paixões que os tornassem necessários” (PISSARRA, 2003, p.48).

As habilidades inatas aperfeiçoadas a partir de uma vida menos atribulada e o uso da racionalidade permitiram que uns pudessem dispor de bens, sejam materiais sejam culturais, em quantidade e qualidade diferentes dos outros e introduzindo novos gostos e novos hábitos, que passaram a ser objeto de desejos e guia das vontades daqueles homens. Para Rousseau (2004), o hábito passa a ganhar estatuto de segunda natureza quando consegue fazer o indivíduo esquecer o seu estado originário, porque a natureza é simples e fácil de ser esquecida. O hábito é construído e, por isso, é fácil simular realidades tidas como naturais:

Quanto mais nos afastamos do estado de natureza, mais perdemos de nossos gostos naturais, ou antes, o hábito forma para nós uma segunda natureza, que substituímos de tal modo à primeira, que ninguém de nós conhece essa primeira. Segue-se daí que os gostos mais naturais devem ser também os mais simples, pois são aqueles que se transformam mais facilmente, ao passo que, ao se aguçarem, ao se irritarem com as nossas fantasias, eles assumem uma forma que não muda mais [...] (ROUSSEAU, 2004, p.190-191).

A mudança do homem natural - livre, igual e pleno como os demais seres da natureza - para o homem social - que deveria administrar e limitar sua liberdade, igualdade e plenitude para garantir a sua sobrevivência - constitui um momento cuja história dá um salto para frente, iniciando o processo de progresso histórico marcado pela criação de uma nova natureza, que instituiu novos hábitos aos homens.

É o processo educacional que proporciona o surgimento dessa segunda natureza e seus hábitos. O usufruto destes tem como condição basilar gozar dos meios materiais para obtê-los e isso é conseguido, em uma sociedade civilizada, a partir do trabalho e da posse econômica obtidos a partir da operacionalização dos fatores de produção. Esses fatores constituem o objeto das ciências do Direito, regulando; da Economia, dirigindo; da Administração, gerindo e da Contabilidade, mensurando, analisando e demonstrando seus resultados. E o seu crescimento quantitativo é o fim dessas áreas de conhecimento.

No passado, quando o homem passou a conviver coletivamente, o ambiente proporcionou a diferenciação entre os indivíduos que demandavam de proteção e defesa, necessidade que foi conduzida pelas classes economicamente privilegiadas como fundamento para a criação de um ente que representasse o grupo, o Estado ou o Soberano.

O preço de tal empreendimento seria a assunção de todos os homens de ceder parte de sua liberdade ao ente estatal. Essa configuração, explicitamente, defendia a tese da regulação das relações entre os homens para proporcionar a segurança e a sobrevivência do grupo a partir da soma harmônica das partes, todavia, em seu bojo, também havia uma intenção velada por parte dos seus propositores: a proteção de seus bens (ROUSSEAU, 2004).

Assim, sob a premissa de obter o bem coletivo, foram sendo cunhadas regras e práticas sociais que atendessem, em especial, aos interesses de alguns indivíduos que possuíam atributos econômicos, intelectuais e culturais superiores aos demais. Eles exerciam maior influência no processo de constituição do empreendimento social objetivando a manutenção do *status quo* de quem detinha o poder sobre o grupo.

Então, passa-se a procurar e instituir normas e “[...] leis que são tiradas de conhecimentos que os homens não possuem naturalmente e que não são uniformes, servindo apenas para favorecer conveniências” de grupos de indivíduos (MARTINS, 2009, p.336). O tamanho daquele poder era proporcional à quantia de bens de que ele podia dispor, riquezas cujos detentores mensuravam e controlavam com grande zelo para um único emprego, seu crescimento e manutenção de sua posição no corpo social.

Tal submissão por parte dos indivíduos a essa condição exigia uma nova forma de interpretação da realidade e do mundo e o processo educacional é a forma mais eficiente de se conseguir isso pacificamente. O empreendimento social exigia a aceitação do outro, de suas diferenças e a submissão de suas vontades, livres e plenas, a condicionantes regulatórios. Era preciso mudar o modo de vida instaurado pela natureza, distanciar o homem da forma natural de viver, seus instintos naturais deveriam ser domados pela racionalidade e os detentores do poder deveriam instituir um discurso e prática social que atingissem essa finalidade.

No ambiente natural, haveria diferenciações entre os homens, contudo, no ambiente social, as desigualdades entre seus membros se acentuariam, diversificariam e tornar-se-iam mais visíveis, o que exigiria um discurso que incutisse nos indivíduos que essas diferenças seriam a ordem natural das coisas.

Isso ocorreu com eficiência, uma vez que o homem natural cedia lugar ao homem social e aceitava a nova realidade imposta como normal. Ou seja, a riqueza de uns deveria ser vista como algo natural, logo, a diferenciação entre os indivíduos em função de suas posses econômicas também o é, cabendo a cada um atuar dentro das condições em que a vida o colocou e tentar progredir.

É preciso ressaltar que o estado natural de Rousseau trata de uma abstração desenvolvida ao se dissecar o comportamento dos seres humanos a partir de um ser histórico, sujeito de um processo dinâmico de transformação. De acordo com Pissarra (2003, p.50), “Como o estado de natureza não é um fato concreto, nem ele nem o homem aí inserido podem

ser analisados como tais; trata-se de uma suposição metodológica, didática, mas não de uma existência concreta no tempo e no espaço”.

Essa conjectura é oportuna para compreendermos como se daria o estado de sujeição psicológica que permitiria que uns indivíduos, conscientemente, aceitassem sair do estado de liberdade irrestrita para o de aceitação de limites sociais e, dentro desses limites, encontrasse o espaço para atuar no seu cotidiano.

Assim, Rousseau (2004), ao desconstruir as causas, deduz que seus efeitos não existiriam. Em outras palavras, ao afirmar que os males da sociedade são efeitos das ‘más paixões’ e inclinações que guiam as condutas do homem social a identificar esses sentimentos, como a inveja, a cobiça, a ambição, o egoísmo, a luxúria, a avareza, o ciúme etc, pondo-os na posição de efeitos, ele investiga suas origens, conclui que todos os homens nascem a partir da comparação com o outro, do desejo de ser o outro ou mais que o outro; a vida em sociedade alimenta e potencializa esses desejos cujos reflexos recaem sobre as vontades e as condutas dos homens.

Essa comparação com o outro teria surgido em algum momento porque os indivíduos eram diferentes entre si. Não havendo ninguém em situação superior ou inferior, todos seriam iguais e as ‘más paixões’ não encontrariam acolhida nos pensamentos e corações humanos. Era a sociedade que corrompia os homens.

Ela mantém essas práticas ainda a partir da forma como o homem é educado nos dias atuais, guiado pela busca de uma capacitação que visa potencializar a obtenção de recursos econômicos para possibilitá-lo consumir mais produtos e serviços, afastando-o da pobreza e aproximando-o da “felicidade” que o usufruto desses bens e serviços proporciona.

Sabemos que tal fórmula não tem possibilitado a parcelas consideráveis da população atingir esse patamar de “felicidade”, muito menos que o planeta sustente padrões elevados de consumo para todos os homens. É a partir dessa constatação que a proposição rousseuniana de uma nova educação permanece atual.

Rousseau (2004) concluiu que a situação de igualdade não poderia prosperar na vida em sociedade, logo, se ela existiu, foi numa condição anterior a tal forma de convivência, ou seja, quando o homem vivia só, apenas em comunhão com a natureza, empregando sua racionalidade apenas para suprir as necessidades básicas de sobrevivência.

Contemporaneamente, essas necessidades cresceram de forma exponencial e artificial, a vida coletiva instituiu novas demandas. A ausência de diferença não despertava as más

inclinações e hoje as diferenças entre os homens decorrem de uma gama considerável de situações, em especial dos objetos de consumo e desejo.

Essas faculdades inferiores, as más paixões e inclinações continuam incidindo sobre todos os aspectos a ação humana, seja na forma como se interpretam e preveem as condutas e vontades do outro, seja na forma como se sustentam e executam suas próprias condutas e vontades. Delas resulta a criação, o desenvolvimento e a evolução dos seres humanos, o entendimento do mundo que os cerca; seus conhecimentos, suas práticas para com o outro, com o ambiente e para consigo.

No campo profissional, isso é direcionado para que o homem seja mais qualificado e produtivo que os demais, pois, nesse sentido, ser mais qualificado significa maior remuneração, o que tem como resultado maior consumo, um enfoque que denota e centra-se na produtividade e na economicidade.

Esse é o desejo do poder econômico, pessoas que produzam mais e que possam consumir mais, mantendo a roda da economia em constante movimento ascendente, a despeito dos seus resultados ambientais e da falta de bons resultados sociais. Esses elementos estão presentes nas sociedades, são necessários para o entendimento do seu funcionamento e explicam em parte a resistência em se alterarem certas práticas em relação ao meio ambiente e ao próprio desenvolvimento social.

Delas emergem a exigência a cada homem de se posicionar sob pena de ser excluído ou considerado como um estranho no meio social. Com o passar do tempo, essa tendência apenas se sedimentou e aprofundou, de tal forma que hoje é entendida como a ordem natural das coisas e das condutas dos homens, a segunda natureza descrita por Rousseau.

Para ele, tal conduta, destrutiva à própria espécie humana e suas sociedades, é causa originária de sua degradação e deveria ser combatida via educação. Uma educação que tem como finalidade formar seres humanos mais solidários, detentores de um senso comunitário, não de competição, mas de colaboração em prol do bem comum da sociedade.

Nesse sentido, é relevante destacar que Rousseau não defendia, para minimizar esses problemas das sociedades, o retorno dos indivíduos a um estado de vida natural, pré - civilizatório, nem o retroagir do processo histórico de progresso, mas, sim, uma forma pela qual os seres humanos não despertassem em si as más inclinações e, assim, não as utilizassem como força motriz de suas condutas. A descoberta, dessa forma é o eixo central em toda a sua

produção pedagógica, pois ele acredita que somente agindo sobre as novas gerações é possível modificar a sociedade e seus vícios.

Esse espírito é o que move as tentativas de inserção da sustentabilidade ambiental e da responsabilidade social no ensino das novas gerações, seja no início do processo educativo, nas escolas, seja na formação dos profissionais que atuarão no sistema de produção, nas universidades.

Em síntese, o processo educacional deveria ter como objetivo a preparação dos jovens para ocuparem postos na engrenagem social num viés colaborativo e não competitivo e individualista, paulatinamente, modificando com isso as práticas sociais, em busca de constituir homens mais solidários entre si e mais sensíveis quanto ao uso dos recursos naturais. Para Rousseau, esse processo deve ser guiado pela não antecipação do universo e condutas dos adultos nas crianças, através de uma educação que permita nelas prosperar o senso de iniciativa, autoconhecimento e solidariedade, gerando reflexos na sociedade.

1.1.1 A educação como veículo de transformação social

Ante a matriz rousseaneana, inferimos que uma educação eficiente demanda uma ação pedagógica, em certa medida informacional, capacitadora, modeladora e estabilizante, que visa a nivelar os indivíduos para a vida coletiva e o progresso mútuo. Assim, eles absorvem e desenvolvem elementos informacionais para sua adaptação ao meio natural e social no qual estão inseridos e que integrará sua cultura, a sociedade.

O sujeito recebe influência direta da sociedade à qual está vinculado, permitindo que as novas gerações recebam o patrimônio cultural e intelectual já acumulado e, a partir dessa base, o aperfeiçoe, aprimore, amplie, passando-o adiante e realimentando o processo de progresso histórico humano.

Esse fenômeno se inicia a partir da internalização interpretativa dos desejos e características de uma coletividade que, num segundo estágio, utiliza a prática educativa para veicular essa interpretação na prática social. Uma vez decifrado o objeto dessa coletividade, a educação é direcionada para que os indivíduos o atinjam.

Se a concepção filosófica e a prática educativa refletem as formas coletivas de interpretação da realidade que circundam o sujeito, reproduzindo nas novas gerações seus valores e condutas, as novas gerações aprendem e reproduzem o que a tradição ensinou a seus antecessores.

Em assim sendo, em todos os segmentos sociais, os jovens se inclinam à reprodução das práticas e não à sua transformação, contrapondo-se ao que foi pregado por Rousseau (2004) como a finalidade transformadora da educação nas novas gerações. É desse contexto que nasce uma inquietação quanto ao futuro das sociedades, pois, de forma geral, é o processo educacional ao qual o homem está submetido que o leva apenas a replicar velhas práticas, perpetuando as sociedades existentes e pouco as transformando, mantendo inalteradas as condições material, social, moral e ambiental.

Essa mesma sociedade que, no entendimento de Rousseau (2004), corrompe os homens alimentando inclinações perversas e negativas incentiva o apreço aos prazeres materiais, reconhecimento social e fartura econômica, impregnando o ser humano e o ambiente no qual vive em sociedade. É nessa atmosfera que os valores, aspirações, desejos e anseios do homem habitam e se perpetuam de forma que as condições sociais daí decorrentes são transmitidas às novas gerações, recriando indivíduos à sua imagem e semelhança. Alerta-nos Rousseau sobre as influências no processo de formação dos jovens:

[...] não façais com que nele germinem o orgulho, a vaidade, a inveja, através da imagem enganosa dos homens, não o exponhais logo a seus olhos a pompa das cortes, o luxo dos palácios, o atrativo dos espetáculos; não o leveis a passear nos círculos, nas brilhantes assembleias. Não lhe mostreis o exterior das grandes sociedades [...] (ROUSSEAU, 2004, p. 503)

Ele tenta nos chamar a atenção para que não se incentivem na educação as mesmas práticas sociais que movem os adultos, pois os jovens desenvolvem os mesmos gostos e aptidões, a mesma forma de ver o mundo e de se relacionar com seus semelhantes, reproduzindo os mesmos preconceitos e práticas quando amadurecem, pois foram habituados a este meio desde muito cedo. Logo, nada mais natural quando estão nos seus derradeiros processos de aprendizado – as universidades – que os jovens se pautem pelas mesmas formas de pensar e agir que sempre vivenciaram desde a infância e que na graduação são reforçadas:

[...] depois de terem enchido sua memória ou de palavras que não pode entender, [...] depois de terem sufocado a natureza pelas paixões que fizeram nascer, colocam este ser factício nas mãos de um preceptor que acaba de desenvolver as sementes artificiais que já encontra completamente formadas, e lhe ensina tudo, exceto a se conhecer [...] (ROUSSEAU, 2004, p.25-26).

Esses indivíduos são, então, jogados no mundo com todos os vícios da geração anterior e dos mestres, os quais aprendem a considerá-los naturais e a resistir a mudanças que ameacem o caminho que já trilharam. Ao se criar artificialmente no indivíduo uma segunda natureza a qual ele incorpora e toma para si, sedimentando aí as bases para sua atuação na sociedade, modificá-la exige mais esforços e o mesmo ocorre no campo profissional. Nesse

sentido, o grupo já formado é representado pelos professores, primeiros agentes que podem modificar as práticas que herdaram.

Ocorre que dificilmente serão executadas tarefas ou assumidas condutas na atuação profissional para as quais os homens não foram educados ou capacitados. Temos, então, o produto da educação convencional feita pelos homens para os jovens sendo mais uma vez reproduzido, reforçando os discursos e valores preexistentes. Seja no ambiente da escola, seja no ensino superior, são sempre reforçadas as bases para um modo de vida e felicidade controversas, que nascem da comparação e competição com os outros indivíduos e são voltadas para o “ter” ou “possuir”, e não para o “ser” ou “constituir-se”, a busca do autoconhecimento e da felicidade autônoma é substituída pelo sentimento que as coisas externas lhe proporcionam, o oposto do que defendia Rousseau (2004).

O que verdadeiramente Rousseau condena na educação convencional é o fato de ela esvaziar o sentido da condição humana. O homem fica descaracterizado, deixa de ser visto como um indivíduo autossuficiente, passando a ser concebido como uma função do sistema social” (MARTINS, 2009, p.247) cuja principal forma de percepção de si e dos demais homens é pelo que ele produz, consome e possui materialmente.

As crianças são educadas a partir de contextos que exploram a rivalidade, o ciúme, a inveja, a vaidade, a avidez e o temor, exemplos do que há de pior nas paixões humanas. Diz Rousseau (2004, p.1087): “vítima da cega inconstância de nossos corações (...), tudo o que possuímos só serve para nos mostrar o que nos falta, e, por não saber como se deve viver, morremos todos sem ter vivido”.

Aos adultos isso significa tornar-se mais apto que os demais para ser um profissional mais atrativo às empresas. É nesse caminho que segue o direcionamento da tradição no ensino profissionalizante. A partir dessa constatação, a questão que se põe é: por que o processo de ensino não é alterado? Sobre esse aspecto, explica:

É preciso estudar a sociedade pelos homens, e os homens pela sociedade; quem quiser tratar separadamente a política e a moral nada entenderá de nenhuma delas. Há no estado de Natureza uma igualdade de fato real e indestrutível, porque é impossível, nesse estado, que a mera diferença de homem para homem seja suficientemente grande para tornar um dependente do outro. Há no estado civil uma igualdade de direito quimérica e vã, porque os meios destinados a mantê-la serem eles próprios para destruí-la, a força pública somada ao mais forte para oprimir o fraco rompe a espécie de equilíbrio que a natureza colocara entre eles [...] (ROUSSEAU, 2004, p.325).

A estabilidade do sistema social ou do estado das coisas é de forte interesse dos detentores do poder, em especial das forças intelectual, econômica e política, uma vez que quando não se trata do mesmo grupo se revelam aliados próximos.

Exercendo o comando do corpo social, elas dominam também os meios que garantiram a aceitação de suas regras, que existem para sustentar suas posições, o processo de formação dos futuros membros da sociedade. “Se é bom saber valer-se dos homens tais como eles são, melhor ainda é transformá-los naquilo que se tem necessidade de que sejam; a autoridade mais absoluta é a que penetra até o interior do homem e que se exerce igualmente sobre a vontade e sobre as ações [...]” (ROUSSEAU, 1964, p.251).

Assim, o processo educacional é utilizado para garantir que a sociedade continue da forma que é, sem alterar sua natureza. Nesse sentido, espera-se que as novas gerações continuem exercendo os mesmos papéis das gerações anteriores, pois, até então, suas práticas atendem às vontades e desejos econômicos dos grupos que detêm poder. Para tanto, a educação convencional inculca, nos mais jovens, os valores desejados pelo poder, de forma que fiquem profundamente enraizados neles.

Tais valores passam a ser reproduzidos e seus objetos de desejo compartilhados; são alguns deles: a empregabilidade, a riqueza, o poder, a fama, o respeito etc. Preparados para coadunarem os mesmos gostos e hábitos, passam a almejá-los, tornam-se também fiadores deles, pois não tolerarão conquistá-los para os verem ser questionados e tomados no futuro. Uma nova geração com um novo conjunto de valores e práticas sempre ameaça a geração anterior, caso esta não se mostre disposta a também realizar mudanças ou uma transição, o que é uma característica comum em qualquer segmento social e/ou profissional onde o novo sempre causa receio ao antigo.

Enquanto isso, a sociedade segue mantendo-se estável, ensinando e reproduzindo práticas históricas. Porém, no que pese todos serem conduzidos na mesma direção, nem todos dispõem dos mesmos meios para atingir o fim desejado. A maioria acaba ficando pelo caminho, de forma que alguns continuam usufruindo isoladamente dos benefícios sociais e muitos outros têm limitado o seu acesso e passam a respeitar essa desigualdade, entendendo-a como natural (ROUSSEAU, 2004). Cabe ao indivíduo com o uso de sua liberdade e igualdade civil, a partir de seus méritos e trabalho, conquistar sua ascensão material e cultural, situação garantida nas normas não impossíveis, mas de difícil execução frente às desigualdades estruturais da sociedade.

Rousseau (2004) considera que a ruptura daquele ciclo é algo necessário para libertar o homem e aprimorar suas sociedades, guiando-o para um futuro mais solidário, humano, feliz e também ambientalmente mais equilibrado. Identificando a educação convencional como o meio que desperta e alimenta os vícios nas novas gerações, ele propõe a adoção de uma nova filosofia para a instrução; essa nova abordagem em nossos dias perpassa pelo ensino de práticas e condutas que levem em consideração a preocupação com o equilíbrio ambiental e a responsabilidade social dos homens individualmente e em seus segmentos coletivos: as classes profissionais, as organizações, as empresas, os governos etc.

Em sua tese original, Rousseau (2004) propunha que o processo de ensino garantisse que a educação da criança se desse de forma natural, afastando-a dos sentimentos que corroem a alma humana e que se encontram presentes nos adultos. Feito isso, secundariamente, deve-se buscar garantir que tais características dos adultos nunca venham a se concretizar na fase infantil. Ou seja, a primeira perspectiva visa a afastar a influência negativa ao máximo enquanto a segunda, a garantir que essa interferência não venha a se manifestar ou que seja adiada o quanto for possível. “Numa idade, porém, em que o coração ainda nada sente, devemos fazer com que as crianças imitem os atos cujo hábito lhes queremos dar, [...]. O homem é imitador [...]. O gosto pela imitação é da natureza bem ordenada, mas, em sociedade, degenera em vício [...]” (ROUSSEAU, 2004, p. 339-440).

É na idade adulta que os indivíduos constituem o campo desta pesquisa; já tendo galgado os estágios anteriores do processo educacional, chegam com suas próprias significações da realidade e do mundo. Porém, o ensino superior os direciona para um campo particular de conhecimentos específicos na prática de um grupo profissional. Isso significa que nesse momento há espaço para que práticas transformadoras também possam ser incorporadas a seus reflexos e possam então ir-se disseminando na sociedade. Nesse contexto, o ensino transformador encontraria oportunidade de ser difundido em diversas esferas de atuação social.

A proposta apresentada por Rousseau (2004) atua nos meios e na prática educativa; seu fim maior continua sendo a preparação do indivíduo para desempenhar um papel na sociedade. A necessidade de reflexão sobre o processo educativo convencional reside na relevância da formação de um indivíduo que assuma um lugar na sociedade com ampla visão de mundo e prática social transformada e transformadora, alicerçada nas virtudes humanas e despojada de perigosos vícios mantidos pela prática educativa calcada nos moldes

convencionalistas, subjugada e cerceada. Esse é o grande mérito de seu trabalho, os objetivos que delineiam para a educação e que se alia com a necessidade ambiental de nosso tempo.

Cabe salientar que, excetuando-se as coisas que são necessidades naturais, todas as demais são escolhas baseadas em nossos hábitos e preconceitos adquiridos durante o processo de formação de cada indivíduo. Depois de internalizado um conjunto de conhecimentos, o homem torna-se capaz de fazer julgamentos e só então exprime preferências, gostos, desejos e vontades. “[...] Tais julgamentos ocorrem sem que nos apercebamos, mas nem por isso deixam de ser reais” (ROUSSEAU, 2004, p.237). São esses efeitos que se espera obter nas novas gerações a partir da incorporação da educação ambiental nos cursos superiores, pessoas que atuem no sistema produtivo e econômico com práticas paulatinamente mais alinhadas com os conceitos da sustentabilidade socioambiental.

Diversas foram as críticas que Rousseau recebeu sobre sua exposição acerca da educação em sua proposta pedagógica, em especial por parte das classes que detinham o poder. Isso ocorreu porque elas perceberam os questionamentos que trazia o estudioso no que concerne às práticas até então empregadas. Tais questionamentos eram muito mais reveladores que a prática pedagógica por ele elaborada. Contextualizando essa discussão em nosso tempo, temos os debates sobre o ensino socioambiental e a incorporação de novas práticas sociais, pois daí também se originam questionamentos semelhantes pelos mesmos grupos, em especial sobre a sua necessidade e viabilidade.

No tocante à prática da educação natural de Rousseau, tal qual ele escreveu, diversos autores a entendem como de difícil ou impossível execução, com o que concordamos. Ao analisar a educação de Emilio, verifica-se que ela transcorre em um ambiente altamente artificial e controlado. Ademais, considerando-se que se revela um difícil obstáculo para configurar o personagem com um único aluno, as tentativas de universalização dele seriam virtualmente ainda mais complexas.

A conclusão a que se chega sobre a proposição da educação natural é que se provoca uma reflexão para formação de um novo homem a partir da educação, estruturando as práticas educativas segundo as necessidades e capacidades do educando e respeitando esse condicionante, guiando tal processo para uma sociedade menos viciosa e imperfeita, desejo que continuamos a manifestar hoje no século XXI.

Ou seja, a educação natural deve ser vista como uma reflexão sobre a educação, e não como proposta prática e real, replicável pelos educadores a qualquer educando “[...] Rousseau

recorre à imaginação como método auxiliar da experiência. Obviamente não se trata de realizar o experimento “*Emílio*”, mas de imaginar como seria esse homem resultante de uma criança educada a partir da observação dos mecanismos da natureza humana [...]” (PISSARRA, 2003, p.60).

Da mesma forma que o homem no estado natural é uma ficção que serve ao propósito de entender o homem da sociedade, a educação natural é uma construção elaborada com o objetivo de compreender a educação convencional. Isso a torna útil para também elaborarmos um contraponto e entendermos o tipo de educação que a sociedade oferece às novas gerações e que resulta na perpetuação dos problemas que, em tese, busca resolver por meio da prática educativa, mas que a nossa realidade demonstra ainda não ter atingindo.

Ao descrever e criticar a educação convencional, a proposta naturalista é posta como uma alternativa, um elemento aparentemente real. Lembremos que o *Emilio ou da Educação* tem diversas passagens que o aproximam de um romance. Geradas e formadas ao longo de todo um processo falho e equivocado, as novas gerações são impregnadas dos mesmos vícios das antecessoras, reproduzindo o mesmo sistema de relações sociais, dificultando a execução de projeto transformadores nas sociedades humanas. No campo das relações econômicas e produtivas isso é particularmente verdade.

Segundo Rousseau (2004), “Tudo está bem quando sai da mão do autor das coisas, tudo degenera entre as mãos do homem. [...]” (*Op.Cit* p. 07), logo, não teria o homem sido fabricado pela natureza imperfeito. Porém, “[...] O gosto pela imitação é da natureza bem ordenada, mas, em sociedade, degenera em vício [...]” (*Op.Cit* p. 440) e assim, ao recriar outro ambiente natural para si - a sociedade - , o homem não foi tão exitoso como o criador. As instituições humanas são causa de grande parte de seus problemas, porque colaboram mais para a reprodução das imperfeições da sociedade do que para o seu melhoramento; nesse contexto, a educação convencional também exerce esse efeito.

Os princípios gerais rousseauianos enfrentaram, e ainda hoje enfrentam, resistências, na medida em que se propõem a alterar o *status quo* em que a sociedade se organiza; *status* este que é decorrente de uma série de relações de poder.

O poder além de ser criado deve ser mantido, e quem o possui não deseja perdê-lo. Manter o poder significa que seus detentores, dominantes, devem ter o controle sobre os dominados, sedimentando o que é entendido como o estado normal das coisas e evitando questionamentos desestabilizadores. Para consecução de tal empreitada, o processo

educacional é um eficiente meio de manutenção das práticas sociais que garantem esse poder através de discursos que naturalizam essas condições e que dispensam o uso da força.

Para tanto, tais práticas atuam veladamente no processo educacional. Sobre o exercício do poder nos discursos e sua consequente naturalização nas práticas sociais, Michel Foucault traz um arcabouço teórico muito rico na sua abordagem sobre o poder social, do qual nos utilizamos no tópico seguinte para compreensão de nosso objeto.

1.2 O Poder e o Discurso no Processo Educacional

No transcurso da vida, o homem está submetido a diversos artifícios educativos, ou seja, situações que resultam em relações de ensino e aprendizagem. Através de elementos sutis, esse processo é conduzido de forma direcionada e delimitada, de acordo com um fim que nem sempre está à mostra. Neste tópico, iremos revisar elementos de subjetivação de marcante relevância aos quais todos os sujeitos estão imersos, mas nem sempre são percebidos: as relações de poder e sua ação através dos discursos no contexto do ensino-aprendizagem. Usando como referencial as contribuições teóricas de Michael Foucault, em especial as obras *Microfísica do Poder* e *Arqueologia do Saber*, pretende-se compreender os mecanismos sutis e subjetivos que operam no processo educativo de formação do sujeito.

Para Foucault (1972), os objetos de conhecimento, os saberes, são constituídos a partir das práticas discursivas a que o sujeito é vinculado em seu cotidiano e ao longo da vida. Esses saberes não se referem somente às disciplinas epistemologicamente delimitadas pelas ciências, mas a um conjunto de regras, condutas, formas e meios de entendimento e interpretação social da realidade. A prática discursiva assume um papel preponderante na formação dos objetos de conhecimento, atuando na sua manutenção, modificação, modernização, subversão ou ascensão ao longo do tempo em determinado indivíduo ou grupo de indivíduos.

Assim, o discurso é um elemento constitutivo que, por meio da linguagem, produz, modifica e/ou reproduz objetos de conhecimento e dá um significado à realidade que compõe a vida social do homem. A perspectiva que Foucault (2001) veio nos trazer é que esse elemento discursivo não é mero sujeito passivo e descritivo da realidade, mas, sim, um sujeito ativo no processo de construção da realidade.

Prática discursiva e realidade possuem uma relação dualista e dinâmica; um espaço de intercâmbio constante entre esses dois elementos permeia todas as ciências e áreas de atuação

social humana. Essa relação entrelaça “instituições, processos sociais e econômicos, padrões de comportamento, sistemas de normas, técnicas, tipos de classificação, modos de caracterização” que atendem à influência de poder e conferem atribuições e valorações, individuais e coletivas que são feitas acerca de todos os objetos (FOUCAULT, 1972, p.45).

Resulta desse entrelaçamento não apenas o significado dos objetos, mas também a forma como o indivíduo os emprega, combina e subjetiva, ou seja, sua maneira de pensar, que reverbera na sua percepção, tradução e posicionamento da realidade.

Inferimos dessa perspectiva que, na educação superior, os alunos, futuros profissionais que atuarão na esfera produtiva, recebem as significações das gerações anteriores. É através dessas lentes que a realidade de suas áreas de conhecimento é entendida e exercida. Isso ocorre intensa e continuamente no decorrer da vida, conforme a pessoa acumula conhecimentos, vivências e interage socialmente, uma condição que só vem a cessar com a morte.

A tríade formada pelo conjunto de conhecimentos, vivências e interações resulta de diversas situações cotidianas, que ocorrem de forma voluntária ou não. Estamos à mercê delas desde o nascimento, em ocasiões nas quais observamos e internalizamos objetos e condutas, o que denominamos de aprendizado. Posteriormente, a partir da bagagem acumulada de saberes, impressões e entendimentos, nós a empregaremos sob todos os aspectos da vida para identificar, traduzir, racionalizar, combinar, posicionar e guiar nossa conduta no ambiente social em que estamos inseridos.

Todo esse arcabouço é iniciado com a aprendizagem da linguagem durante a infância. Ela assume um caráter essencial para o estabelecimento da comunicação entre os indivíduos, prática fundamental para ampliar a transmissão de pensamentos complexos, expressar ideias e participar de processos mentais dos outros.

Sem ela, seria restrita a dinâmica de aprendizagem e desenvolvimento social e intelectual. Um grupo de pessoas que não partilha uma linguagem apenas conseguiria colaborar entre si para execução de atividades simples, pois o planejamento e execução de empreendimentos maiores estariam comprometidos. Seria muito difícil também assegurar a uniformidade no comportamento e aprendizagem para formação da cultura desse grupo (ALCURE, 1996).

Dispondo de linguagem, pode-se compartilhar experiências, pensamentos, ideias, problemas, soluções e conhecimentos e ter acesso ao mesmo cabedal dos semelhantes,

beneficiando a si e à coletividade que constitui o grupo social. A cada geração, por meio da linguagem, os conhecimentos desenvolvidos são passados adiante, ampliados por novas contribuições, e seguem sendo acrescidos ao conhecimento global, em ritmo cada vez maior, aspectos únicos no grau de complexidade entre os seres vivos e que diferem as sociedades humanas dos demais animais, em função da linguagem. Contudo,

a palavra só está vinculada a uma representação na medida em que primeiramente faz parte da organização gramatical pela qual a língua define e assegura coerência própria. Para que a palavra possa dizer o que ela diz, é preciso que pertença a uma totalidade gramatical que, em relação a ela, é primeira, fundamental e determinante. (FOUCAULT, 1992, p.305)

A linguagem serve como meio para a transmissão de informações, porém, seu uso está submetido a uma série de estruturas subjetivas e complexas empregadas pelos seus usuários. Eles atuam de maneira sutil constituindo estratégias de argumentação e intelecção que influenciam o receptor ou destinatário dela, uma intencionalidade que nem sempre se mostra de forma clara. A linguagem se assemelha a tijolos que compõem uma construção maior, os discursos (BAKHTIN, 2003; FOUCAULT, 1972, 2001).

Nesse sentido, é necessário distinguir a língua e o discurso. A língua é um conjunto de regramento e características lexicais, gramaticais e combinatórias comuns a um determinado grupo e que se efetiva concretamente no ato de falar e/ou escrever. Já o discurso é o emprego individual de cada membro que compõe o grupo dos elementos dessa linguagem no intuito de expressar pensamentos acerca do seu mundo interior, do mundo exterior e do seu agir sobre eles. A linguagem não liga nosso pensamento à coisa pensada, mas ao sentido que damos a ela, a nossa significação e ao mundo. Assim, a fala e a escrita servem como meio de exteriorização dos discursos de uma determinada sociedade ou grupo social⁵ (BAKHTIN, 2003).

De acordo com Foucault (2001), os discursos trazem em seu bojo uma forma de pensamento e uma percepção da realidade. Eles surgem a partir de discursos anteriores a si, cujas origens não são cronologicamente precisas, mas vão sendo desenvolvidos, combinados com outros discursos e modificados ao longo do tempo. Dessa forma, os discursos de uma

⁵ Nesta pesquisa, usamos a definição de grupo social a partir de Bettoni & Andrade (2002): um coletivo de indivíduos que partilham um interesse ou finalidade comum, de forma que eles se identificam como membros de um conjunto e que há outros indivíduos que não são. Um mesmo indivíduo pode integrar diversos grupos sociais tais como o da família, o da atividade profissional que exerce, o da empresa em que trabalha, o da cidade em que mora, o da religião que professa, o da cultura ocidental, ou mesmo o da humanidade. Esse entendimento é relevante, pois para cada grupo social haverá discursos próprios e pertinentes para o seu contexto, de forma que alguns discursos transcendem diversos ambientes ao passo que outros são específicos e restritos a determinadas esferas.

dada época constituem a maneira de ver o mundo num dado contexto social e são assimilados individualmente ao longo de sua educação, formando a consciência e, por conseguinte, sua maneira de perceber e pensar o mundo.

Partindo desse ponto, a ação dos discursos na formação do homem dependerá do tipo de discurso ao qual ele foi submetido e como o sujeito significa e valora esse discurso por quem dele fez uso. As instituições de ensino, por exemplo, são centros onde o conhecimento é dominado pelos professores. Esse grupo de indivíduos detém o conhecimento e, como tal, a verdade sobre o saber, o que o legitima como propagador de discursos.

Um mesmo objeto pode expressar múltiplos significados ou visões de mundo, tudo dependerá do discurso onde ele foi inserido, a forma como ele foi exposto pelo falante e absorvido pelo ouvinte, que irá combiná-lo com outros discursos que compõem o seu cabedal de experiências, saberes e entendimentos e que influenciarão sua forma de agir.

Por exemplo: “trabalho”, “riqueza”, “desenvolvimento”, “felicidade”, todos são termos cuja significação pode ter mais de uma interpretação a depender dos discursos onde estejam inseridos. Dessa maneira, a ideia de “trabalho” pode ser contextualizada de forma positiva como o elemento que dignifica o homem e garante o seu progresso, mas, também, negativamente, como meio de exploração do homem, pois o aprisiona, distancia da família e o adoce; a felicidade pode ser definida como um estado sublime de alegria e contentamento com a família, com a espiritualidade ou com a conquista de bens materiais; o desenvolvimento pode ser traduzido como uma ideia de enriquecimento econômico ou intelectual, progresso de condições sociais ou ainda equilíbrio ambiental.

Assim, a forma como esses objetos serão caracterizados, transmitidos e assimilados dependerá dos discursos que forem empregados e sua combinação com os discursos anteriores com os quais o sujeito já tenha tido contato e aceito como verdadeiros. Portanto, os discursos criam a imagem do mundo e são produtos sociais e históricos das sociedades, assumindo a posição dualista de criador e criatura, de matéria prima e produto, de elemento constitutivo e constituído das práticas humanas. A esse respeito, Fiorin explica:

É preciso considerar, quando se diz que [o discurso] reflete a realidade [...], que o espírito humano não é passivo e que sua função não consiste apenas em refletir a realidade. Isso significa que o discurso não reflete uma representação sensível do mundo, mas uma categorização do mundo, ou seja, uma abstração efetuada pela prática social. A percepção pura não existe. Pelo contrário, certos dados da psicologia autorizam a dizer que a percepção é guiada pela linguagem. [...] É por isso que uma mesma realidade pode ser apreendida diversamente por homens distintos (FIORIN, 2007, p.54).

A explicação de Fiorin (2007) nos permite inferir que, na representação da realidade, os discursos transmitem um sistema de ideias, conceitos e significações que são valorados positiva e negativamente. Numa sala de aula, o sistema é guiado pelo professor discursivamente em suas explanações, bem como nos textos e materiais que ele indica para os alunos. Esses sistemas podem ser combinados, mantidos, ajustados ou modificados, com reflexos nas práticas sociais individuais ou coletivas. Nesse ponto nos vem a questão: Quem exerce o comando sobre os discursos?

Em *Microfísica do Poder*, Foucault (2001) explica que os discursos são apropriados e guiados pelo poder para assumir posição de verdadeiro ou falso, de certo ou errado. Esse poder não deve ser compreendido como a ação de um indivíduo, classe social ou instância específica sobre outra, mas, sim, como a relação de força entre opostos, uma relação belicosa pela posse ou predomínio da verdade. Mas, então, por quem, onde e como ocorre essa luta pelo poder?

[...] seria necessário saber até onde se exerce o poder, através de que revezamentos e até que instâncias, frequentemente íntimas, de controle, de vigilância, de proibições, de coerções. Onde há poder, ele se exerce. Ninguém é, propriamente falando, titular; e, no entanto, ele sempre se exerce em determinada direção, com uns de um lado e outros do outro; não se sabe ao certo quem o detém; mas se sabe quem não o possui.[...] (FOUCAULT, 1979, p.75).

Em todas as sociedades, existem relações de poder múltiplas e transversais que se perpetuam, misturam, combinam, modificam, imbricam em todo o corpo social e viabilizam a sua existência, evolução e direcionamento. Isso demanda a produção, reprodução e propagação de discursos que criem a verdade, uma verdade social que, uma vez aceita, irá garantir o funcionamento dessa coletividade.

Somos impelidos constantemente a buscar essa verdade, a tê-la ou produzi-la, a desempenhá-la e a agir de forma coerente com ela. “[...] somos julgados, condenados, classificados, obrigados a desempenhar tarefas, destinados a um certo modo de viver ou morrer em função dos discursos verdadeiros que trazem consigo efeitos específicos de poder [...]” (FOUCAULT, 1979, p.180).

Partindo dos conceitos de Foucault (1979), o poder é exercido a partir de uma relação entre grupos, células que, tais qual um organismo vivo, se somam para formação do coletivo: a sociedade. O poder emerge em meio às interações sociais e pode ser observado a partir dos discursos oriundos nessas relações. Assim, um conjunto de indivíduos *Beta* possui poder e o exerce sobre as ações de outro grupo de indivíduos *Gama*; resultando num controle social de *Beta* sobre *Gama*, que tem seu autocontrole e liberdade social de ação limitados. Para que

Beta exerça seu poder sobre *Gama*, é preciso que *Beta* controle as condições cognitivas de *Gama*, seus desejos, planos, crenças e valores, de forma que este acabe por agir conforme os interesses daquele sem mesmo ter uma consciência efetiva dessa relação (FOUCAULT, 1979).

Em outras palavras, o poder é exercido principalmente de forma indireta por intermédio da mente, agindo nas opiniões e na forma de pensar com reflexos no agir, nas práticas sociais dos indivíduos. Esse controle é obtido geralmente com a persuasão através das comunicações discursivas guiadas para manutenção e legitimação de um poder.

Há casos onde esses processos de difusão e internalização discursiva não funcionam. Àqueles que oferecem resistência além dos níveis admitidos pelos detentores do poder recaem sanções. Essas sanções podem ser de natureza legal, econômica, social, de acesso a bens e serviços, conhecimento, privilégios ou qualquer atributo socialmente valorado e que possa ser utilizado como meio de recompensa ou punição.

Assim, para que um grupo de indivíduos (*Gama*) atenda aos interesses de outro que exerce o poder (*Beta*), aquele precisa conhecer os interesses e desejos deste. A forma como essa transmissão ocorre é pela comunicação, seja ela falada, escrita ou simbólica, de maneira que é incutido em um grupo um conjunto de crenças, valores culturais e normas que assumem posição de consenso dentro de um espaço social e servirá de base para as práticas sociais dos indivíduos que compoñham esse espaço. Os espaços podem ser as relações da família, da empresa, da categoria profissional, dos grupos regionais, da nação ou qualquer outro tipo de delimitação onde o homem se insira em dado contexto socioeconômico, histórico e cultural.

Para manter o funcionamento e a coesão dos controles sociais é demandada uma estrutura constituída por cognições fundamentais, aceitas e compartilhadas pelo corpo coletivo e absorvidas, ratificadas ou modificadas através dos meios de comunicação discursiva (FOUCAULT, 2001; VAN DIJK, 2008; RIBEIRO, 2008). No contexto desta tese, estamos falando das organizações econômicas e dos empresários, primeiramente, e também dos professores e dos estudantes de contabilidade, além dos demais sujeitos sociais com quem estes interagem. Todos atuando em algum nível e com alguma influência na formação dos discursos que permeiam a Ciência Contábil.

De acordo com Van Dijk, (2008, p. 44):

Uma condição importante para o exercício do controle social por meio do discurso é o controle do discurso e a sua própria produção. Sendo assim, as perguntas centrais são: quem pode falar ou escrever o que, para quem, em quais situações? Quem tem

acesso aos vários gêneros e formas do discurso ou aos meios de sua reprodução? Quanto menos poderosa for uma pessoa menor o seu acesso às várias formas de escrita e fala. No fim das contas, os sem-poder “não têm nada a dizer” [...] precisam ficar em silêncio quando pessoas mais poderosas falam [...] (VAN DIJK, 2008, p. 44)

Esse silêncio existe em graus variados nas diversas práticas sociais cotidianas: quando o chefe da família fala, o superior hierárquico se expressa, o professor leciona, o jornalista informa, o juiz declara seu veredicto, o policial ordena e por aí segue.

Em todas as formas de interação social sempre há aquele que exerce uma dominância na produção, detenção, distribuição dos discursos e, por conseguinte, no seu tom, no estilo e no conteúdo, recebidos por um alguém que não possui, ou possui menos, esse poder e, por conseguinte, assumirá uma postura como receptor da comunicação. Numa sala de aula, claramente, esta última posição é ocupada pelos alunos.

Os discursos são formados por enunciados que representam fragmentos difusos acerca do(s) objeto(s). Os sujeitos, ao combinar e relacionar um conjunto de enunciados discursivos, obtêm os elementos para fundamentar suas práticas sociais sobre o objeto. Há um conjugado de elementos enunciativos, dispersos e relativamente independentes que, quando combinados, construirão uma realidade sobre o objeto. Esses elementos podem ser de natureza discursiva ou não-discursiva. Sendo estes últimos objetos representacionais ou semióticos.

Assim, enunciados atuam sobre a constituição das práticas discursivas e da realidade do objeto. Objetos, saberes e campos de conhecimento humano, são formados a partir da combinação de vários enunciados aos quais o indivíduo tem contato e os absorve ao longo do tempo (FOUCAULT, 1972). Os enunciados não são estáticos, eles são mais parecidos com uma matéria fluída ou etérea, porque eles podem ser modificados ao longo do tempo. As modificações dos enunciados paulatinamente também levam a alterações dos objetos e das formas interpretativas da realidade, alterando essa realidade e proporcionando mudanças e transformações sociais (VAN DIJK, 2008; FOUCAULT, 2001).

Nesse sentido, podemos exemplificar o efeito de conjuntos de enunciados através do poder exercido pela Igreja nos campos político e social até o século XVIII na Europa. Sua atuação era alicerçada por um conjunto de práticas discursivas que a embasavam. Os discursos eram anovelados por uma série de enunciados tais como o monopólio do clero na interpretação da fé, a supremacia das leis divinas sobre as humanas, a inquestionabilidade e infalibilidade do clero, o apoio incondicional dos monarcas e soberanos ao clero, a repressão aos contraventores e questionadores etc.

A mudança paulatina em alguns desses elementos foi alterando os enunciados e, com o tempo, as práticas discursivas e sociais. É possível verificar isso nas transformações políticas ocorridas naquele período na Europa, o que posteriormente nos conduziu até o momento atual, cujo predomínio político é exercido pela burguesia e pelos detentores de capital econômico, não mais pelos representantes de antigas linhagens genealógicas ou de ministros da fé.

Os discursos existem em todos os ambientes onde haja interação social e relações de poder. Nesse ponto, destacamos dois grandes polos irradiadores de discursos a que todos os sujeitos estão submetidos: a família e a escola. O primeiro é a célula básica da sociedade e donde todos os indivíduos provêm. É em seu seio que o homem, ainda muito jovem, começa o processo de ensino, como vimos no item 1.1, e internaliza discursos que resultarão no exercício de práticas sociais.

Nela, a percepção do mundo é construída a partir das manifestações (discursos) do pai, mãe, irmãos, tios, avós e demais elementos que constituem ou interagem com esse pequeno grupo. Podemos denominá-la de aparato educacional natural, elementar e informal, pois é nesse ambiente familiar que se aprendem os elementos mais simples do viver e perceber o mundo: caminhar, falar, interagir com o outro, comportar-se, obedecer aos mais velhos, conhecer suas limitações físicas e exercer poder perante os demais. Situações comuns e fundamentais a todo ser que inicia o caminho para inserção num grupo maior, a sociedade, como já explanado.

Porém, dado o autopoder e a descentralização do seu exercício no núcleo familiar, é comum que haja variações, diferentes práticas sociais e diferentes discursos empregados em cada grupo. Diz Foucault (1979) que, embora atue de forma direta e intensa no desenvolvimento do indivíduo, a família não dispõe do tempo e dos recursos necessários a completar o processo de aprendizagem.

Para tornar esse indivíduo, quando adulto, suficientemente capacitado a ocupar um posto na engrenagem social contemporânea, deve-se dispor de um conjunto de habilidades que o torne produtivo. Para resolver essa questão, um tipo de organização foi galgando espaço e sendo utilizado para se criar um segundo ambiente institucionalizado a que os genitores recorrem: as organizações de ensino, que hoje assumem um papel e local naturais de passagem por todos os indivíduos.

Essas entidades têm como função instruir o homem com conhecimentos necessários para que ele se habilite à vida no que tange ao exercício dos deveres e usufruto dos direitos inerentes à coletividade. São, portanto, as organizações de ensino o segundo grande polo de discursos com marcante influência sobre a formação e constituição da consciência dos indivíduos. Elas se sustentam num conjunto de discursos socialmente aceitos e inquestionáveis, legalmente vinculados e epistemologicamente estudados, desenvolvidos e motivados para tal fim.

Essa concepção é socialmente aceita e inquestionável, na medida em que a educação é apontada pelo senso comum como uma necessidade de todos. Desde muito pequenos, ouvem-se ameaças de um futuro difícil ou sombrio para quem não estuda, quem não sabe ler, quem não vai à escola, quem não se qualifica para ter uma profissão. Essas questões são preocupações mesmo antes do nascimento dos filhos e chegam a eles por todos os membros da família, amigos ou profissionais com quem os genitores venham a ter contato para tratar de assuntos relacionados às crianças.

A força desses discursos gravita em torno da educação e é tão relevante que eles são normatizados, revestindo-se pela legalidade a atuação das entidades de ensino. No Brasil, essa normatização está presente duplamente na Lei Máxima da sociedade, a Constituição Federal, que estabelece: “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (BRASIL, 1988).

A Carta Magna aborda a educação em outros 11 artigos (art. 6º, art. 205 ao 214) e diversos dispositivos infraconstitucionais indicam que o tema constitui uma obrigação, com situações onde os pais são judicialmente responsabilizados caso não garantam a educação formal dos filhos.

Por sua vez, o processo educativo é abraçado por uma metodologia epistemológica que desenvolve as formas como ele é conduzido. Pesquisa-se como ensinar; estuda-se e aprende-se como ensinar; há campos da ciência que o têm como objeto, seja central seja colaborativo. Tudo isso visa, primordialmente, potencializar ou otimizar o ensino e a aprendizagem do sujeito. Não é só o conteúdo que será transmitido que é minuciosamente escolhido, mas também a didática ou pedagogia, ou seja, os meios de isso acontecer são previamente analisados e selecionados.

Assim, a mensagem discursiva empregada pelo educador pode penetrar com mais eficiência e eficácia no educando no seio das organizações de ensino, onde este sujeito, dotado de menos poder que o professor, passará toda a infância, adolescência e, ainda, os primeiros anos da vida adulta, quando e se avançar ao ensino superior.

Isso significa que os discursos empregados no ambiente da educação formal, nas instituições de ensino, são alicerçados por fontes que se combinam e os revestem de poder: a família, o Estado e a ciência. Segundo Foucault (1979; 2001), uma das prerrogativas do poder é a construção da verdade. Assim, as instituições de ensino operam como uma das forças sociais que mais detêm e exercem poder sobre os sujeitos e, por consequência, sobre a sociedade.

Os discursos por elas utilizados e repetidos até o início da idade adulta são responsáveis por parcela considerável da constituição do homem, da sua percepção da realidade, das formas como ele atua e se posiciona socialmente. É claro que isso não é feito de forma aleatória, pois gravita em uma direção, com uma finalidade: influir em pensamentos, constituir condutas, conduzir o tipo de homem que se quer para integrar a sociedade ou grupos específicos dentro dela.

Retomemos a finalidade da educação estipulada constitucionalmente em nosso país: “Art. 205. A educação [...] será promovida e incentivada [...] visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (BRASIL, 1988)”. Nessa norma, que tem força imperativa, podemos identificar três grandes finalidades da educação no Brasil. O desenvolvimento pleno do indivíduo e o exercício da cidadania são as duas primeiras.

Essas premissas coadunam com as finalidades da educação descritas por Rousseau e que apresentamos no item anterior. O terceiro objetivo é a capacitação para o trabalho, ou seja, para a inserção do sujeito no sistema produtivo. Este último é um dos mais fortes motivadores de discursos internalizados pelo indivíduo na família, ciclos sociais e instituições de ensino; posteriormente, outros são recepcionados e traduzidos à luz daqueles.

Em nosso percurso, foi mister entender essas forças que agem sobre os processos discursivos e que estão institucionalizadas no ensino formal, como elas se operam através da linguagem (texto) que antecede a prática discursiva e social que dele (texto) deriva e dele é derivada.

Considerando que a educação é direcionada para um fim específico, o trabalho, como vimos, é preciso ter em mente quais fontes de poder atuam na escolha dos discursos. Assim é que, extraindo informações de textos e conteúdos ensinados aos educandos, compreendemos para que o conhecimento escolástico serve e o que os discursos empregados nele revelam sobre o tipo de homens que se pretende constituir/formar.

1.2.1 O discurso de poder no ambiente de ensino profissional

No ambiente de ensino superior, os discursos giram em torno da formação de um bom profissional, sendo atributos deste deter conhecimentos técnicos que atendam às necessidades do mercado. A recompensa prometida aos que se submetem a esse processo é a elevação de sua empregabilidade bem como o valor agregável dos seus serviços à produção.

Efetivamente, é o que todos que ingressam num curso superior esperam obter ao final de sua formação: empregos com boas remunerações. Logo, tendem a seguir as orientações dos detentores dos discursos em sala de aula, os professores, que possuem, supostamente, conhecimentos acumulados e experiência prática nas atividades que exercem.

Nessa direção, na ótica foucaultiana explicitada, os discursos giram em torno dos elementos valorados pelas organizações onde o trabalho dos futuros profissionais será exercido. Então, é natural que as finalidades e objetivos delineados por e para essas organizações sejam ministrados no ambiente acadêmico para os postulantes de diversas profissões.

Essa preparação é executada pelo professor na qualidade de detentor dos discursos no seu processo educacional, porém, ela não ocorre de forma dissociada do desejo e da vontade daquelas organizações anteriormente mencionadas. Nesse ponto é que se torna visível o poder delas sobre os discursos nos ambientes educacionais.

Seguramente, aqueles conhecimentos que proporcionam o aumento da lucratividade são os mais relevantes para as organizações econômicas. Conhecimentos e habilidades específicas requeridos por elas possuem reflexos nos cursos de graduação, por meio das estruturas curriculares; dos planos de aula/ementas; dos textos e materiais didáticos e dos sistemas de avaliação do alunado, objetos que captam e corroboram o contexto dos cursos e que integram diretamente o ambiente econômico empresarial capitalista, como mostraremos no capítulo de análise dos dados.

Em outras palavras, a formação acadêmica considera que a economia se relaciona diretamente com as condições de geração e acesso à riqueza pelos indivíduos que compõem a

sociedade. O acesso e consumo a bens e serviços de diversas ordens (cultural, material e social) são em grande parte determinados pelo nível de riqueza que o sujeito pode gerar ou de que dispõe. Socialmente, sua ausência ou limitação é valorada negativamente pela maioria dos homens que passa a ver aquele sujeito como destituído de poder, poder de consumo. Como vimos com Foucault (1979; 2001), quem não detém o poder não domina os discursos, não tem o que dizer e, como tal, escuta quem o detém.

Ribeiro (2008) infere que os discursos econômicos estão presentes em diversos ambientes sociais, sempre reforçando a necessidade de se gerar e obter riqueza para consumir bens e produtos e, assim, ter acesso ao reconhecimento frente à sociedade e ao exercício pleno de sua cidadania. No Brasil, essas características são particularmente acentuadas, na medida em que o usufruto de uma série de direitos, previstos, inclusive, na Constituição Federal, como Habitação, Saúde, Meio Ambiente Equilibrado, Educação, Justiça, Segurança, Cultura etc. só está plenamente disponível àqueles que detêm condições socioeconômicas para tê-lo.

Isso reforça as concepções em torno das finalidades da educação permeada pela ideia de que é necessário aos indivíduos se capacitarem (estudar) para produzir (gerar riquezas) e assim passar a consumir bens e serviços (consumo) que garantirão uma vida digna (qualidade de vida). Observemos que a produção e consumo de bens e serviços são os elementos basilares do nosso sistema de produção econômica e os discursos que legitimam essas práticas sociais são de seu interesse. Eles exigem uma condição primeira: a formação de uma força de trabalho que obterá uma retribuição monetária e uma recompensa pelo atendimento dessa condição: qualidade de vida.

Esse é o discurso que embasa uma série de práticas sociais no campo educacional desde a infância até a entrada no mercado de trabalho na vida adulta. Então, tornou-se premente para o desenvolvimento desta tese entender o funcionamento da economia, seu sistema e, a partir disso, a forma como ela interage discursivamente no processo de formação e constituição do sujeito. Por fim, explorar esses aspectos no caso particular da ciência contábil para a compreensão dos sentidos dos processos educacionais numa perspectiva discursiva.

CAPÍTULO 2º

A CIÊNCIA CONTÁBIL NO CONTEXTO DE PODER ECONÔMICO E MERCADO DE TRABALHO

O trabalho anual de cada nação constitui o fundo que originalmente lhe fornece todos os bens necessários e os confortos materiais que consome anualmente. O mencionado fundo consiste sempre na produção imediata do referido trabalho ou naquilo que com essa produção é comprado de outras nações (SMITH, 1985, p.35).

Neste capítulo, objetivamos explicitar como o poder econômico utilizou o discurso científico e incutiu no senso comum as representações sociais necessárias à manutenção das estruturas que o sustentam. Inicialmente, definimos como o discurso científico apropriar-se das formas de representação social, saindo da esfera acadêmica e irradiando-se na sociedade para, então, num segundo momento, descrevermos os fatores básicos que alicerçam a produção econômica. Recorremos, precipuamente, a Adam Smith, considerado um dos maiores expoentes da ciência econômica como a entendemos hoje, em sua obra *A Riqueza das Nações*. Nela, ele descreve os principais fatores para geração de riqueza nas sociedades. Também utilizamos a colaboração de outros autores significativos para entendermos os elementos constituidores de tais fatores e da forma como os discursos científicos e de senso comum conduzem as práticas sociais nessa esfera de poder econômico. No segundo momento deste capítulo, tecemos considerações acerca da utilização desses discursos nos contextos sociais das organizações, particularmente, naqueles em que as entidades os direcionam aos sujeitos que atuaram em suas engrenagens exercendo o trabalho, em especial aos contadores. Por fim, no terceiro momento, explicamos como se dá a apropriação desses discursos econômicos pela contabilidade e como ela os transcreve nas suas práticas profissionais.

As representações sociais interferem na forma como o homem pensa e age. Elas derivam dos pensamentos dos indivíduos e nascem a partir de significações da realidade, significações essas que são consensuais ou reificadas. Diversas são as significações existentes acerca do sistema econômico e produtivo, representações que permeiam todos os contextos sociais e impulsionam os homens a integrá-lo ativamente de uma maneira que norteie suas condutas para seu reforço, aprimoramento e fortalecimento.

Moscovici (1981) explica que as significações consensuais nascem espontaneamente e são compartilhadas a partir das opiniões do homem difundidas em diversos contextos sociais: na escola, em casa, na rua ou na mídia. Essas significações integram o que é chamado de senso comum. Já o universo reificado é aquele construído no meio científico, a partir de estudos e pesquisas, que atribui valorização quanto ao certo e errado, verdadeiro e falso. Quando os pensamentos reificados ultrapassam os limites da academia e se difundem na

sociedade, paulatinamente, alterando suas significações, promovem mudanças nos consensos, no senso comum.

Foi por esse caminho que a ciência econômica se tornou um elemento constante e transversal nos diversos ambientes sociais (a família, a escola, a política etc.). Fincando raízes profundas no senso comum, instituiu um poder avassalador, inclusive sobre outros campos do conhecimento. O senso comum atua propagando significados e sentidos da realidade, agindo sobre o pensamento e constituindo a realidade social. Ele faz uso de saberes historicamente acumulados e é caracterizado pela sua informalidade e difusão, na qual todos os indivíduos de um conjunto social acabam imersos. De acordo com Alexandre:

O conhecimento definido como comum (senso comum) é um produto do mundo moderno e se caracteriza pelo seu conteúdo de informalidade opostamente estabelecido à ciência. Esse caráter informal produz um modelo de conhecimento simples e popular resultante da veiculação de informações elementares difundidas pelos *mass média*, conjuntamente com os valores sociais da vida cotidiana. Segundo Perrusi, o pensamento comum passou a existir quando surgiu o pensamento formal... não existiu um senso comum, enquanto tal, nas sociedades primitivas, uma vez que ele só começou a existir a partir do surgimento do seu oposto, a ciência. (ALEXANDRE, 2000, p. 164)

O saber científico é formal, reveste-se de um poder institucionalizado e dotado de verdade, ainda que provisória. Esse poder lhe confere as prerrogativas de instituir o certo e o errado e se utiliza de diversos meios de difusão para exercer sua vontade, sedimentando, contestando e modificando os saberes das massas, o senso comum. A partir das revoluções iluministas europeias, a ciência assumiu as prerrogativas antes ocupadas pelo dogmatismo teológico e tradicionalismo aristocrático, conforme visto no capítulo anterior, por intermédio das contribuições definitivas de Rousseau.

Nessa direção ratificada pela ótica iluminista, em especial nesta tese, rousseauiana, o apagar das luzes da Idade Média posicionou a ciência como principal fonte de criação e contestação da verdade, uma nova força motriz com legitimidade sobre os discursos e posição de instituir a verdade a partir deles próprios. Destarte, o nascimento da economia como ciência se beneficiou dessas prerrogativas para difundir ideias e formas de pensamento sobre o sistema produtivo que, paulatinamente, permearam as sociedades e hoje incorporam o senso comum das nações ocidentais e capitalistas.

Amparada pelo discurso científico, a economia passou a estudar os sistemas de produção social e investigar seus fatores e elementos constituintes, bem como a intrincada teia de relações das quais depende. Antes de ter sido um movimento natural, ele foi promovido e impulsionado pelos grupos que detinham o poder nas sociedades onde surgiram e, como tal,

influenciaram os discursos e a forma como eles eram difundidos a partir de seus ideais para instauração de um senso comum adequado a suas necessidades. Essas ideologias promoveram a difusão de uma série de significados e sentidos que orientaram a prática social dos homens e a forma como eles se posicionam no mundo.

Entendem Bergman e Luckman (1987) que o senso comum é o principal propagador de discursos que alicerçam a ação humana, traduzindo e orientando as práticas sociais no cotidiano. Ao influir no senso comum, o saber científico, elaborado e dominado por um número restrito de indivíduos, permite que estes pacificamente domem e conduzam um número significativamente maior de pessoas, o conjunto da sociedade.

A história nos mostra que a ascensão do poder econômico pela burguesia lhe permitiu assumir o poder político e, de posse de ambos, ela agiu na produção de um discurso científico que normatiza e naturaliza os meios econômicos e seus interesses, causa primeira desse poder. Esses discursos permearam e se difundiram no senso comum, que passou a reproduzi-lo na forma de um saber prático, aplicável ao dia a dia e adequado à manutenção e ampliação desse poder.

O que o poder econômico fez foi utilizar o pensamento científico para ganhar solidez e maior robustez, dissecando os fatores de produção dos quais dependia, buscando identificá-los e empregar meios de aperfeiçoá-los. O resultado desse processo foi o contínuo crescimento econômico que promoveu o progresso material da humanidade. Ele se apoiou no uso intensivo de recursos humanos e naturais para instauração das sociedades contemporâneas, nas quais o poder econômico se mantém, prospera e das quais depende.

Assim, o entendimento da representação social dos fatores econômicos, atualmente atribuído pelos homens, requer que analisemos a forma como tais conceitos foram identificados e validados pelo pensamento científico. Foi a partir da ciência econômica que surgiram as significações atribuídas ao trabalho humano. Trabalho este que, como diz nossa Constituição Federal em seu art. 205: uma das finalidades da educação é preparar o homem para tornar-se apto a integrar a engrenagem econômica (BRASIL, 1988).

2.1 O Poder Econômico e o Trabalho

A economia é a ciência que se dedica ao estudo dos meios pelos quais os seres humanos asseguram seu bem-estar material. De acordo com Stanlake (1993, p.09) “[...] se é verdade que nem só de pão vive o homem, é igualmente verdade que não pode viver sem ele.

Um problema subjacente à Economia é o da sobrevivência [...]”. Isso implica dizer que o estudo desse campo de conhecimento debruça-se sobre os fatores do sistema de produção que, segundo Adam Smith (1985), reconhecido como o primeiro teórico da ciência econômica, se dividem entre a renda da terra, o capital e o trabalho. As teorias de Smith se difundiram amplamente na Inglaterra quando esta vivia a pujança da primeira Revolução Industrial. Maior potência econômica e colonial da época, as ideias que nela circulavam tiveram ampla penetração nos Estados Unidos, nação que veio a sucedê-la no século XX até os dias atuais.

Smith (1985) afirma que os ganhos ou a remuneração obtida sobre o trabalho, o capital e a terra, combinados, representam a renda anual ou a riqueza de um país como fonte original de todas as suas receitas. O trabalho compreende as atividades laborativas humanas; o capital, o conjunto de bens acumulados historicamente e a terra, os recursos provenientes do meio natural. Ele atribui ao trabalho a condição de força motriz inicial, a gênese do processo de geração de riqueza, a qual será extraída do meio ambiente (a terra) e paulatinamente tem seus excedentes acumulados (o capital). Isso nos permite dizer que sem o trabalho as duas outras não existiriam, elas resultam e são valoradas a partir da ação humana. Porém, uma vez presentes, se combinam e potencializam o trabalho para gerar mais produção.

É de acordo com a quantidade e com o que é produzido pelo trabalho que os membros de uma sociedade terão à disposição os bens e serviços que serão consumidos. O trabalho na produção de bens e serviços é determinado por dois itens em especial:

[...]primeiro, pela habilidade, destreza e bom senso com os quais seu trabalho for geralmente executado; em segundo lugar, pela proporção entre o número dos que executam trabalho útil e o dos que não executam tal trabalho. Qualquer que seja o solo, o clima ou a extensão do território de uma determinada nação, a abundância ou escassez do montante anual de bens de que disporá, nessa situação específica, dependerá necessariamente das duas circunstâncias que acabamos de mencionar (SMITH, 1985, p.35).

Smith (1985) explica que o trabalho é mais eficiente na medida em que é dividido. Ou seja, quanto mais divididas e diferentes sejam as ocupações profissionais, mais produtivo o trabalho é e mais riqueza proporciona. Ele evidencia isso ao comparar as sociedades mais primitivas com as mais desenvolvidas. Quanto mais alto o padrão de riqueza de uma sociedade, mais diverso é o número de ocupações profissionais entre seus membros.

A divisão do trabalho proporcionou ganhos de três matizes. Ao se concentrar em uma ou poucas tarefas, o indivíduo desenvolve maior destreza e eficiência na sua execução. Há também uma economia de tempo em dois sentidos, a primeira decorre de não ser necessário parar e se preparar para executar outra atribuição. Realizar múltiplas tarefas exige

deslocamentos, pegar ferramentas, materiais, planejar as ações a serem realizadas e então iniciar o trabalho.

A segunda economia de tempo é com o aprendizado, ou treinamento na tarefa. O último elemento decorrente da divisão é que com a separação das tarefas é possível criar instrumentos e máquinas mais apropriados para otimizar o trabalho. O desmembramento das ações possibilita o desenvolvimento de peças e técnicas específicas que, aperfeiçoadas ao longo do tempo, aumentam a produtividade e diminuem o esforço (SMITH, 1985).

Juntos, esses três fatores, originalmente, permitiram o crescimento da produtividade de cada trabalhador. Como consequência, a quantidade de bens e serviços disponíveis para o conjunto social também aumentou, com reflexos nos níveis de bem-estar geral dessa coletividade.

[...] a invenção de todas essas máquinas que tanto facilitam e abreviam o trabalho parece ter sua origem na divisão do trabalho. As pessoas têm muito maior probabilidade de descobrir com maior facilidade e rapidez métodos para atingir um objetivo quando toda a sua atenção está dirigida para esse objeto único, do que quando a mente se ocupa com uma grande variedade de coisas. Mas, em consequência da divisão do trabalho, toda a atenção de uma pessoa é naturalmente dirigida para um único objeto simples. Eis por que é natural podermos esperar que uma ou outra das pessoas ocupadas em cada setor de trabalho específico logo acabe descobrindo métodos mais fáceis e rápidos de executar seu trabalho específico, sempre que a natureza do trabalho comporte tal melhoria (SMITH, 1985, p.45).

Foi desse processo que surgiu o conceito de capital. O emprego do trabalho sobre os elementos naturais que compunham as matérias primas e insumos agregam valor aos bens resultantes dessa atividade. “[...] Qualquer produto resultante da aplicação conjunta de trabalho e terra que seja reservado para utilização numa produção futura constitui capital [...] e mesmo nas sociedades menos desenvolvidas, utiliza-se sempre algum capital” (STANLAKE, 1993, p.57).

Associado aos bens da terra e ao trabalho, o capital, representado pelas ferramentas e máquinas que abreviam o tempo necessário à produção, permitiu a elevação dessa produção e consequentemente proporcionou o aumento da oferta de bens e serviços para o consumo por mais pessoas, consumo que gerava lucro, excedente, majorado ao capital.

No que pese muitas máquinas, ferramentas e processos terem sido criados e aperfeiçoados diretamente pelos executores dos trabalhos, gradativamente, essa atividade foi proporcionando uma nova categoria de trabalhadores especializados nesse ofício. Centrados em finalidades delimitadas, eles concentram esforços no estudo e aprendizado de

conhecimentos acumulados, desenvolvendo capacidade e habilidades para a criação de novos saberes, máquinas e processos.

Foi esse o momento em que aqueles que dirigiam a produção de bens e serviços perceberam que a ciência poderia ser empregada para elevar seus ganhos econômicos. Assim, investir em indivíduos dedicados e especializados para a pesquisa e as descobertas científicas foi muito benéfico para os empresários. Segundo Smith (1985, p.45):

[...] Com o progresso da sociedade, a filosofia ou pesquisa torna-se, como qualquer ofício, a ocupação principal e exclusiva de uma categoria específica de pessoas. Como qualquer outro ofício, também esse está subdividido em grande número de setores ou áreas diferentes, cada uma das quais oferece trabalho a uma categoria especial de filósofos; e essa subdivisão do trabalho filosófico, da mesma forma como em qualquer outra ocupação, melhora e aperfeiçoa a destreza e proporciona economia de tempo. Cada indivíduo torna-se mais hábil em seu setor específico, o volume de trabalho produzido é maior, aumentando também consideravelmente o cabedal científico (SMITH, 1985, p.45).

O processo de diversificação e subdivisão do trabalho não ocorreu de uma forma dirigida, ou pela percepção que dele se elevava a quantidade de riqueza produzida com os reflexos e benefícios que essa maior oferta traria ao conjunto social. De acordo com Smith (1985), seu surgimento foi lento e gradual, dependente de uma propensão natural dos seres humanos: a necessidade de trocar coisas que não possuem e desejam por coisas que eles possuem e de que podem dispor para satisfazer esses desejos.

Esse comportamento é observado em toda a espécie humana, porém não existe nos demais animais. Estes, atingindo a idade adulta, são dotados dos meios de sobreviver autonomamente. Um animal jamais persuade um semelhante a lhe fornecer ou dar nada que possui, já o homem, sim. Ele utiliza de todos os meios de que dispõe para ter seus desejos atendidos: a força, o convencimento, a empatia ou uma troca de bens.

Conforme mais civilizada e desenvolvida é uma sociedade, maior é a necessidade de troca entre os indivíduos que a compõem, pois a especialização limita a capacidade individual em atender a suas próprias necessidades. Ao se especializar, os demais bens e serviços de que necessitam são adquiridos de outros indivíduos que se especializaram também nessas outras áreas de produção.

Assim é que, “numa sociedade civilizada, o homem a todo momento necessita da ajuda e cooperação de grandes multidões [...] tem necessidade quase constante de ajuda dos semelhantes, e é inútil esperar esta ajuda simplesmente por benevolência alheia” (SMITH, 1985, p49-50).

É pela troca que conseguimos tudo o que queremos. Oferecendo algo que um tem e o outro quer e vice-versa. Assim, o açougueiro, o padeiro e o cervejeiro fornecem o excedente do produto de seu trabalho [carne, pão e cerveja] de bom grado a quem atende aos seus interesses, trocando-o por um outro produto de que eles necessitam. Nesse caso, o dinheiro serve para que eles adquiram produtos de outras pessoas, haja vista que são especializados apenas em um tipo de trabalho, logo, precisam do produto do trabalho de outros indivíduos para suprir suas necessidades.

O exemplo dado por Smith (1985) é aplicável a todo o conjunto da sociedade em suas diversas ocupações: “[...] O principio da divisão do trabalho só pode ter uma aplicação ampla se existir um mercado para os bens produzidos em série[...]” (STANLAKE, 1993, p.69). Isso significa que a divisão do trabalho será limitada pelo tamanho do ambiente social onde ele se encontre, onde as trocas ocorrem: o mercado.

Quanto maior for o mercado, mais condições haverá para que o trabalho seja dividido. O homem só se dedica a uma atividade com exclusividade se o produto resultante dela puder ser consumido por terceiros. Não havendo saída do fruto de seu trabalho, numa proporção que atenda a suas necessidades de sobrevivência, ele passará a dedicar-se a outras atividades de forma cumulativa ou exclusiva, reduzindo o espaço para que um novo trabalho ou profissão surja ou se mantenha.

Ocorre que diferentes trabalhos geram diferentes produtos e serviços. Cada um deles demandando uma série de condições para ficar pronto, seja em termos de tempo ou condições de execução e aprendizado, materiais, técnicas e ferramentas envolvidas, quantidades ofertadas e demandadas etc. Esses elementos tornam difícil balizar o valor do resultado de cada trabalho, os bens e serviços para, então, serem trocados (SMITH, 1985).

Estendendo essa problemática a todos os demais bens e serviços que uma pessoa demanda e, ainda, acrescentando as diferenças de qualidade entre eles (por exemplo, há diversidade em termos de comercialização e produção de carnes, pães, cervejas e congêneres), é bastante complexo, ou mesmo impossível, estabelecer um sistema de trocas diretas que seja eficiente.

O processo de trocas torna-se cada vez mais complexo à medida que aumenta a variedade de bens e serviços. Assim, em diversas sociedades ao redor do mundo, foi instaurado um meio de troca comum: a moeda. “Foi dessa maneira que em todas as nações civilizadas o dinheiro se transformou no instrumento universal de comércio, através do qual

são compradas e vendidas – trocadas entre si – mercadorias de todos os tipos” (SMITH, 1985, p.61).

A força, o esforço, a destreza e a habilidade do trabalho de cada homem são relacionados, valorativamente, através de um meio comum a todos os indivíduos numa dada sociedade, uma quantidade de moedas. Um valor monetário passa a ser atribuído ao fruto da sua atividade, seja um bem ou serviço. Esse meio de intercâmbio é convencionalmente aceito por todos, que passam a trocar o seu trabalho, ou o fruto dele, o que resulta no mesmo, por moeda, e utilizar esta para adquirir o trabalho que deseja e necessita dos demais (SMITH, 1985).

A troca de bens e serviços é antes de tudo uma troca de trabalho entre homens com habilidades diferentes para o atendimento dos desejos individuais de consumo. É oportuno esclarecer que a economia não se move de acordo com as necessidades humanas, mas, sim, conforme os desejos - e estes são alimentados pelas paixões humanas -.

De acordo com Mill (1987, p.22) “as leis dos fenômenos da sociedade são e não podem ser senão aquelas leis das ações e paixões dos seres humanos reunidos no estado social.” Reunida, a coletividade humana expressa não mais que o somatório das paixões, desejos e vontades individuais dos seus membros. Os homens trabalham para obter os meios de adquirir tudo aquilo que desejam.

Falar em obter tudo de que se necessita implica dizer que há uma quantidade específica para cada um, porém, como diferentes e complexas são as pessoas, é variável e indeterminável a qualidade e quantidade de bens e serviços de que cada uma delas necessita para se satisfazer. De acordo com Stanlake:

[...] Os economistas tendem a evitar esse tipo de juízo de valor que procura especificar quanto é o que as pessoas devem consumir. Considera-se que os indivíduos desejam usufruir do máximo bem-estar possível e, se o seu consumo de alimentos, vestuário, entretenimentos e outros bens e serviços for inferior à quantidade necessária para lhes dar uma satisfação completa, eles desejam mais. (STANLAKE, 1993, p.11).

De acordo com Smith (1985), uma pessoa será considerada rica ou pobre segundo a capacidade de atender a seus desejos materiais, seja por coisas necessárias seja por coisas convenientes ou prazerosas. E “a maior parte delas deverá ser atendida com o produto do trabalho de outros, e o homem será então rico ou pobre, conforme a quantidade de serviço alheio que está em condições de encomendar ou comprar” (*op cit*, p.63). Disso conclui que é “o trabalho a medida real do valor de troca de todas as mercadorias” (*idem*).

O valor de todas as coisas, bens ou serviços, é determinado pela quantidade de trabalho que custa para produzi-los por quem os faz, e a quantidade de trabalho que custa para adquiri-los por quem os deseja. Smith entendeu que, dos fatores de produção, é o trabalho o mais importante, a causa primeira de todos os desdobramentos da engrenagem econômica.

Foi o trabalho que deu o valor inicial das matérias-primas e recursos naturais extraídos do meio ambiente; bem como da descoberta desses recursos, seus usos e processos necessários para extraí-los, beneficiá-los e transportá-los; foi a partir do trabalho que ferramentas foram inventadas e máquinas foram criadas, que conhecimentos foram desenvolvidos e aplicados em aprimoramentos na produção e no surgimento de novos bens e serviços. Por isso, Smith enfatiza o trabalho como elemento principal, dedica os dois primeiros volumes da *Riqueza das Nações* a este componente da produção e afirma: “o trabalho foi o primeiro preço, o dinheiro de compra original que foi pago por todas as coisas” (SMITH, 1985, p.63).

Ainda segundo Smith (1985), a riqueza fornece os meios de se adquirir poder na medida em que assegura a possibilidade de comprar, comandar ou dispor de trabalho alheio ou, como falamos antes, o produto do trabalho, o que significa o mesmo. Porém, pela dificuldade da maioria das pessoas em entender ou quantificar o trabalho, transfere-se seu valor para as mercadorias que ele gera, uma atribuição que se processa pela apropriação de custos realizada pela Ciência Contábil, gerida pela Ciência Administrativa e normatizada pelas Ciências Jurídicas.

Ocorre que os produtos têm seu preço alterado em função de diversos fatores: forças de mercado, produção, tecnologia, demanda, oferta, sazonalidade, uso, contexto social etc. O preço vai variar sempre, porém, o valor do trabalho não; e cada mercadoria demandará mais ou menos trabalho para ser produzida ou adquirida. Logo, este último é a medida do real.

O trabalho significa o preço real das coisas, já o valor monetário é seu preço nominal. “O trabalhador é rico ou pobre, é bem ou mal remunerado, em proporção ao preço real do seu trabalho, e não em proporção ao respectivo preço nominal” (SMITH, 1985, p.66). É o potencial que o trabalho humano agrega ao objeto trabalhado que determinará o valor deste trabalho, já o valor final do objeto será pautado por interação daqueles fatores citados anteriormente.

Smith (1985, p. 77) teorizou:

[...] se um tipo de trabalho exige um grau incomum de destreza e engenho, a estima que as pessoas têm por esses talentos naturalmente dará ao respectivo produto um valor superior àquele que seria devido ao tempo nele empregado. Tais talentos raramente podem ser adquiridos senão mediante longa experiência e o valor superior do seu produto muitas vezes não pode consistir em outra coisa senão numa compensação razoável pelo tempo e trabalho despendidos na aquisição dessas habilidades. Em sociedades desenvolvidas, essa compensação pela maior dureza de trabalho ou pela maior habilidade costuma ser feita através dos salários pagos pelo trabalho: algo semelhante deve ter havido provavelmente nos estágios mais primitivos da civilização (SMITH, 1985, p. 77).

O acúmulo de trabalho, ou dos seus produtos, marca o momento em que se dá a acumulação de capital. Tais recursos permitiam ao seu detentor comandar ou contratar o trabalho de terceiros. Independentemente do estágio de desenvolvimento, em todas as sociedades, alguns indivíduos tinham os meios de comandar o trabalho de terceiros, fosse por possuir armas, terras, metais, fosse por comandar o dinheiro.

Esse grupo de pessoas detentoras de capital ocioso, buscando aumentá-lo, o oferece para outros homens, através de materiais e/ou salários, para que eles apliquem seus talentos e conhecimentos na produção de algum bem e serviço. Seu capital inicial retorna transformado em um objeto de maior valor que, ao ser negociado com quem o deseje, gera um excedente em relação ao que foi aplicado inicialmente, o lucro. O valor que o trabalho acrescenta a este capital é dividido entre o executor e o detentor do capital inicial. O primeiro através do salário e o segundo através do lucro.

Ao contrário dos rendimentos do trabalho, o lucro é regido e mensurado por princípios diferentes. Aquele decorre diretamente do esforço e engenho do indivíduo cuja atividade reflete diretamente no valor do que se produz. Já o lucro não nasce, especificamente, do engenho e habilidade do empresário, detentor do capital, em gerir o negócio, mas, sim, do montante de capital que ele empregou no negócio.

Isso porque, dentro das diversas atividades produtivas, o retorno médio sobre o capital investido – lucro – parece seguir margens relativamente homogêneas. E, sempre que tais margens se elevem em determinado setor, mais capital nele é aplicado, elevando a oferta, o que resulta numa queda de preços e redução dos lucros. Uma vez reduzidos os lucros em um segmento, parte dos empresários transfere o capital para outros setores ou quebra. Isso reduz a oferta e eleva os preços.

Dessa forma, o mercado se autorregula no tocante à produção de determinado bem. Por essa razão, o lucro sobre o patrimônio (capital) é diferente do lucro (rendimentos) sobre o trabalho (SMITH, 1985). Quanto mais um bem sofre transformação, mais extensa é sua cadeia de trabalhos e mais lucro é gerado ao longo do processo.

Dessa forma, cada elemento, em estado original, constitui matéria-prima a qual é acrescida de trabalho e transformada em outro bem; este segue recebendo novos acréscimos de trabalho dentro de uma complexa e diversificada cadeia de produção. Assim, por exemplo, do algodão semeado, temos: o produto colhido, selecionado e limpo, tratado, fiado, tecido, recortado, costurado, transportado em cada uma dessas fases e, então, chega-se a uma peça de roupa pronta.

Cada estágio desses acrescentou trabalho direto de uma série de indivíduos que executaram tarefas para transformá-lo numa espécie de produto. Ocorre que cada indivíduo deste também empregou indiretamente o trabalho de dezenas ou centenas de outros homens que usaram suas habilidades e trabalho para desenvolver ferramentas, insumos e máquinas; transportá-los, negociá-los, mantê-los etc.

Trata-se, portanto, de uma engrenagem complexa integrada, conforme Smith (1985) explicou, pela ocupação de uma multidão de pessoas, não sendo possível determinar o início nem o fim dela, senão como o produto final do trabalho ou a riqueza de todo o conjunto dessa sociedade. Considerando o trabalho como uma mercadoria, tanto que existe o conceito de "mercado de trabalho", o valor pago efetivamente por ele também se sujeita a leis da oferta e demanda.

Como sabemos, "[...] é interesse de todos os que empregam sua terra, seu trabalho ou seu capital para colocar uma mercadoria no mercado, que essa quantidade não supere jamais a demanda efetiva; e todas as outras pessoas têm interesse em que jamais a quantidade seja inferior a essa demanda" (SMITH, 1985, p.85). Daí decorre a apreciação ou depreciação dos valores, ou seja, o nível de escassez do produto frente à demanda. A demanda absoluta representa a quantidade desejável por todos os consumidores, mas apenas aqueles que podem adquirir o bem representam a demanda efetiva. Esta última é que importa em termos econômicos.

No tocante ao mercado de trabalho, é sempre desejável aos empregadores que a demanda efetiva seja menor que o número de candidatos aptos aos cargos e às funções, assim, o valor da mercadoria (trabalho) tende para baixo. No oposto, tenderia para cima, elevando os custos e afetando o valor excedente agregado ao bem final, seu lucro. Essa situação precisava adequar-se ao conjunto de ideias defendidas nas revoluções burguesas, dentre elas a liberdade, que se tornou uma das molas propulsoras do sistema capitalista.

Para a economia, o conceito de liberdade tem uma tradução simbólica peculiar e não completamente assimilada pelo senso comum. A liberdade, no contexto econômico, é atrelada à ausência de restrição ao uso de recursos. Assim, os produtores podem empregar seu capital da forma que lhes for mais apropriada, segundo seus interesses. Assim, podem abrir um empreendimento comercial, industrial, viver de rendas financeiras, emprestar, dar ou ficar com tal capital parado.

Já o trabalhador pode, de forma livre, decidir executar a função que desejar, respeitando a qualificação necessária. Ele também pode dispor livremente da sua renda, remuneração pelo seu trabalho, escolhendo soberanamente onde aplicá-la. A soberania do trabalhador reside na sua função final de consumidor, ao direcionar seus recursos econômicos no atendimento de seus desejos e, assim, eles influenciam onde os produtores irão aplicar seu capital (STANLAKE, 1993).

Tais elementos em concurso indicam que na busca de seus interesses pessoais cada agente social contribui para o progresso econômico da coletividade. Os detentores do capital – produtores - buscarão o lucro; os detentores da força de trabalho – consumidores - buscarão as melhores formas de atender a seus desejos através de ocupações que lhes sejam as mais rentáveis possíveis. O interesse individual de todos os homens para seu benefício próprio gera uma espiral econômica ascendente cujo resultado é o progresso material coletivo alicerçado na produção de bens e serviços.

Para os economistas, “produção” não tem um significado tão restrito. Todas as atividades que visam a satisfação dos desejos materiais devem ser consideradas produtivas. Se a comunidade está disposta a pagar os serviços de professores, contabilistas, inspetores e empregados de escritório, é porque estas pessoas satisfazem desejos de alguém. Não produzem bens; produzem serviços. À medida que uma nação enriquece, tende a gastar uma parcela cada vez maior dos seus rendimentos em serviços e não em bens[...] (STANLAKE, 1993, p.45)

O trabalho é o fator que agrega riqueza aos bens e serviços; essa agregação constitui o lucro dos detentores do capital e da terra que precisam controlar os salários dos trabalhadores para manter a lucratividade em um nível desejável. De acordo com Smith (1985), é preciso estimular e preparar os homens ao trabalho, pois este é a força motriz original de todo o sistema econômico.

Voluntariamente, a maioria dos homens desejaria não trabalhar ou não mais do que o necessário para sua própria sobrevivência e de sua família. Trabalhar para o benefício de terceiros requer modificar essa situação, isso só pode ser conseguido por dois meios: pelo uso da força ou do convencimento. Durante longo período da história humana, isso foi conseguido

pela força, seja do escravismo, da servidão, seja pela força da subjugação pela fé.

Porém, esses meios tiveram que ser substituídos. Os ideais burgueses trazidos na esteira do iluminismo, consoante se viu no capítulo anterior, tinham como marcas a liberdade e mobilidade social, características que lhes permitiram o apoio necessário para sobrepujar o controle da aristocracia e do clero e lhes proporcionaram assumir o poder político.

Nesse contexto social, não eram mais compatíveis e aceitáveis os antigos modos de controle e apropriação do trabalho camadas de estrato inferior. O meio empregado não podia mais ser pela violência e força explícita dos sistemas anteriores, pois fragilizava a própria posição de supremacia agora ocupada por essa nova classe dominante que se valeu da crítica e questionamento daquelas características para substituir os antigos grupos dominantes. O recurso desenvolvido foi o convencimento ou adestramento das massas, via propagação de ideias que incutissem nos homens uma forma desejada de representação social do trabalho.

De acordo com Mill:

[...] todas as qualidades e sentimentos morais e mentais, seja de um tipo bom ou ruim, são resultados de associações; nós amamos uma coisa e odiamos outra, obtemos prazer em uma espécie de ação ou contemplação e dor em outra, através da união (ligação) de ideias prazerosas ou dolorosas àquelas coisas, como efeito da educação ou da experiência [...] (MILL, 1989, p.29):

Seriam as normas e a educação as forças capazes de conduzir as vontades, desejos e pensamentos do homem para que este trabalhasse. As afetividades e repulsas do homem podem ser cultivadas a partir de uma força externa que o direcione a determinadas associações de ideias prazerosas ou dolorosas, o que pode ser feito com tal perfeição que, ao final, assume uma posição de autoridade da consciência por parte daquele homem que não a contesta (MILL, 1957).

Essa consciência é cultivada através de mensagens transmitidas em diversos discursos que são proferidos desde o nascimento até a idade adulta e que prepara o homem para entender o trabalho como uma finalidade e objetivo de vida. Assim, orbita em torno desses discursos a ideia de que, a partir do trabalho, se obtém qualidade de vida e felicidade; e eles são materializados pela posse de condições para o consumo de bens e serviços.

Por sua vez, o consumo só pode ser realizado por meio da renda que o indivíduo tem. Para quem não detém capital acumulado, essa renda só é possível a partir do trabalho. Logo, para obter o que se deseja, deve-se trabalhar, e isso demanda educação-capacitação para esse fim. Dessa forma, o processo de educação dos homens incute neles significações que resultam na promoção e fortalecimento do sistema econômico-produtivo. Conforme os processos

produtivos se desenvolvem, demandam-se trabalhadores cada vez mais habilitados, com conhecimentos cada vez mais extensos e específicos.

O processo de aprendizado e internalização desses conhecimentos foi paulatinamente elevando o número de anos necessários para a formação de mão de obra. Atualmente, os trabalhos que geram elevadas remunerações demandam muitos anos de estudos e formação nas universidades. Maior remuneração significa maior acesso ao consumo. Ocorre, no entanto, que um número limitado de indivíduos terá acesso à quantidade de bens que deseja consumir. Sempre haverá um enorme contingente de pessoas com mais desejos que meios para atendê-los. Esse estado de coisas motiva os homens a continuar trabalhando, almejando com isso obter os meios de elevar seu padrão de consumo.

Ou seja, mais trabalho resulta em mais produção, produção que gera lucro, o excedente do trabalho que mantém a renda e o padrão de vida dos detentores de capital. O fruto do trabalho e do consumo de muitos gera os meios de os donos do capital também consumirem sem precisarem, necessariamente, realizar trabalho. “A remuneração real do trabalho, ou seja, a quantidade real de bens necessários e confortos materiais que o salário pode assegurar ao trabalhador, tem aumentado, no decurso deste século [...]” (SMITH, 1985,p.100).

Isso decorre em especial dos ganhos de eficiência que o desenvolvimento tecnológico proporcionou, permitindo produzir cada vez mais e com menos. Os ganhos de produtividade permitiram que até mesmo os indivíduos produtivos de mais baixa qualificação, atualmente, possuam um nível de vida e conforto incomparável ao de qualquer período pré-capitalista. Não obstante os questionamentos acerca da justiça social e igualdade, é inegável que um trabalhador assalariado hoje viva melhor e com mais conforto que há 100 anos. Tal diferença fica mais elevada conforme se retroaja no tempo. Segundo Smith:

Assim como a remuneração generosa do trabalho estimula a propagação da espécie, da mesma forma aumenta a laboriosidade. Os salários representam o estímulo da operosidade, a qual, como qualquer outra qualidade humana, melhora em proporção ao estímulo que recebe. [...] a esperança confortante de melhorar sua condição é talvez terminar seus dias em tranquilidade e abundância o anima a empenhar suas forças ao máximo. [...] (SMITH, 1985, p.103)

Uma das formas que Mill (1958) indica para domar os homens é constituir neles necessidades, as quais só poderiam ser supridas mediante o trabalho. As sociedades desenvolvidas são produtos do sucesso em controlar a natureza instintiva dos selvagens, para os quais a realização dos desejos individuais impera sobre a submissão dos benefícios coletivos. Submeter as paixões e os desejos individuais do homem ao escrutínio da razão e

aos interesses do grupo é a função desempenhada pela educação e suas instituições que “domam” e “modelam” o homem.

Todo e qualquer tipo de progresso de uma sociedade, inclusive o econômico, decorre da capacidade dessas instituições em agir sobre os indivíduos. A capacidade, disciplina e dedicação em prol da coletividade, materializada através do trabalho, seria o traço natural desse processo. Mill (1958, p.61) afirma “[...] raças não civilizadas [...] têm aversão a trabalho contínuo e monótono [...] sem tal trabalho, nem a mente pode ser disciplinada para os hábitos demandados pela sociedade civilizada, nem o mundo material pode ser preparado para recebê-la.”

“Um dos efeitos de um alto grau de civilização sobre o caráter é um relaxamento da energia individual, ou melhor, a sua concentração dentro da estreita esfera da busca de riquezas” (MILL, 1973, p.56). Riquezas essas geradas a partir do trabalho (SMITH, 1985). Logo, direcionar a educação dos homens para o trabalho seria o objetivo das escolas e das universidades. Não necessariamente a finalidade defendida por Rousseau: a constituição de um homem pleno e feliz. Mas, sim, a felicidade a partir dos ganhos econômicos e do consumo que o trabalho laborioso proporciona a quem o detém.

[...]Uma educação estatal universal é mero instrumento para moldar as pessoas de forma a serem exatamente iguais umas às outras, e como o molde a ser usado é aquele que agrada o poder predominante no governo [...] na medida em que seja bem-sucedido e eficiente, ele estabelece um despotismo sobre a mente, conduzindo por uma tendência natural a um despotismo sobre o corpo [...] (MILL, 1978, p.105)

Em assim sendo, a reificação dos ensinamentos de Smith sobre o papel do trabalho na geração de riquezas e as de Mill sobre o condicionamento e internalização das massas para o trabalho foram importantes para criação do senso comum em torno desse objeto.

O trabalho, antes de ser significado como um esforço individual e necessário em prol da coletividade, é um meio para a busca de riqueza. Esta é significada como um fator de integração, aceitação e distinção social do sujeito que a possui. Seu oposto é representado por aqueles que não trabalham, logo, não a possuem. Nas palavras de Drucker, são considerados indivíduos à margem da sociedade:

O desempregado, sobretudo, desintegra-se socialmente. Perde as habilidades que tinha, a moral que ostentava, torna-se apático e insocial. O desempregado a princípio pode ser mais amargo; o ressentimento é ainda, uma forma de participação da sociedade, embora negativa. Logo, porém, para o desempregado, a sociedade torna-se demasiado irracional e incompreensível até para a revolta. Fica perturbado. Sente-se ameaçado. Passa a resignado e por fim mergulha numa apatia que é como que uma morte social. [...] (DRUCKER, 1942, p. 139)

O poder econômico faz uso desses discursos desenvolvidos pelo saber científico para permear no senso comum as ideias e pensamentos em torno do trabalho que são necessários à sua manutenção. Inculcando nos homens um conjunto de valores e crenças que os motivem a agir de acordo com seus interesses de manutenção daquele poder e, por conseguinte, da posição dos que o detêm.

A priori, isso se dá pela ideia do que a riqueza econômica pode proporcionar em termos de qualidade de vida e felicidade; aquela conseguida através do trabalho desempenhado de acordo com a capacidade e habilidade desenvolvidas pela educação. Nesse âmbito, o processo educacional foi institucionalizando-se e se universalizando a partir das necessidades do poder econômico de mais indivíduos com conhecimentos maiores e mais específicos para o trabalho e não, necessariamente, para a constituição de homens mais plenos e livres.

Em nossa sociedade, inclusive, essa plenitude e liberdade dos homens, prevista em nossa Carta Magna, decorrem em boa parte do resultado econômico de seu trabalho. Embora esse não seja o discurso oficial que conste no ambiente educacional, e nem o seria, dadas as contestações e resistências que geraria, uma análise crítica da educação brasileira e de sua evolução nos levaria a diversos elementos que corroboram com essa situação.

Em síntese, no Brasil, e em boa parte do mundo, a educação é voltada, consciente ou inconscientemente, por meio de uma série de agentes sociais para atender as necessidades de trabalho demandadas pela e para a economia e pelas forças que agem nela no mercado de trabalho. Esse direcionamento convence os homens dos tipos de trabalhos que devem escolher e dos trabalhadores que eles devem ser para atender ao mercado. Atender aos anseios do mercado profissional é elevado à imperativa necessidade por aqueles que almejam ser absorvidos: ter o conjunto de atributos que lhes conferem a “empregabilidade”.

2.2 O trabalho desejado pelo poder econômico

Diz Chauí (2003, p.7) que “não é qualquer um que pode dizer a qualquer outro qualquer coisa em qualquer lugar e em qualquer circunstância”. A assertiva é uma verdade que serve para legitimar os discursos em contextos sociais específicos. Eles atuam direcionando e moldando as práticas sociais desejáveis de agentes submetidos a uma relação de poder. No ambiente das empresas, as relações de poder são exercidas entre essas organizações e os trabalhadores.

A partir de um processo histórico, o trabalho foi elevado a uma categoria fundamental para o posicionamento do homem na sociedade, porém, em função dos resultados econômicos que ele proporciona em dois pontos de vistas distintos: na perspectiva de quem o exerce (o trabalhador), ele é o meio de acesso ao consumo de bens e serviços, que proporciona conforto material, distinção social e prazer; já do ponto de vista das organizações, ele é o elemento motriz que impulsiona à lucratividade e ao crescimento econômico.

Ramos (2009, p. 22) infere que “tudo isso indica que o trabalho assumiu no presente estágio da evolução humana uma importância decisiva, como fator básico da posição do homem na sociedade e, até certo ponto, no universo”. Mas esse ponto é submetido a uma concepção específica por parte daqueles que detêm o poder econômico e desejam mantê-lo e aumentá-lo a partir do trabalho. Sobre isso, Owen (1817) dirigia aos industriais da época as seguintes considerações:

Quando adquirirdes um conhecimento correto destas máquinas, viva [o ser humano] de seu curioso mecanismo, de seus poderes de auto-ajustamento; quando os principais processos mais adequados puderem ser aplicados aos seus vários movimentos, vós vos tornareis conscientes de seu real valor e ficareis prontamente inclinados a voltar os vossos pensamentos mais frequentemente das máquinas inanimadas para as animadas; descobrireis que as últimas podem ser facilmente treinadas e dirigidas para fornecer um grande incremento do ganho pecuniário, enquanto podereis derivar delas um lucro alto e substancial. (OWEN, 1817, p. 03) (tradução nossa)

Porém, revelar tais motivações seria alvo de grande contestação nos dias atuais. Na época em que aquele discurso foi escrito, a limitação dos meios de comunicação e da educação média dos trabalhadores não gerou um grande impacto negativo, o que seria diferente nos dias atuais. Todavia, esse pensamento ainda está presente de maneira sutil em diversos discursos que permeiam o ambiente empresarial e que são internalizados nos ambientes de formação profissional, notadamente, naquelas ciências cujos profissionais atuam no contexto empresarial.

Através de recursos discursivos, Assumpção (2013) infere aos futuros profissionais que desejam uma boa posição no mercado de trabalho que os mesmos devem ser talentosos, dedicados a servir, pois, no mundo globalizado, há uma guerra entre as empresas e estas buscam apenas os soldados mais aptos a lutar por elas nesse conflito. Afirma ele:

Quanto mais talentoso e inventivo fosse o ser humano de uma nação, mais desenvolvido tornava-se seu sistema político econômico. [...] as nações desenvolvidas investem pesado para ter o melhor talento do globo, fazendo com que suas batalhas econômicas na arena global sejam sempre ganhas usando esses verdadeiros, repito, gladiadores econômicos, preparados que estão, os verdadeiros talentos, para disputar cada palmo de mercado (ASSUMPÇÃO, 2013, p.36).

Assumpção é um dos grandes “gurus” do mercado corporativo, exercendo o duplo papel de selecionador de talentos para grandes empresas multinacionais e orientador daqueles que almejam estar aptos a integrar essas instituições. Nesse sentido, ele assume a legitimidade inferida por Chauí (2003) que mencionamos no início do tópico.

A linguagem utilizada por Assumpção evidencia um clima altamente competitivo que nos permite identificar aquele conjunto de sentimentos que permeiam os ambientes profissionais, tais como a cobiça e o egoísmo, por exemplo. Longe de ser um agente isolado, esse tipo de discurso é comum nas ciências cujos profissionais atuam no contexto empresarial: os economistas, advogados, administradores e contabilistas.

Nos primeiros capítulos de seu livro, Assumpção (2013, p. 33) inicia expondo uma série de discursos oriundos de expoentes do mundo corporativo, como prova de conhecimento e elemento de convencimento para o seu público-alvo:

As pessoas não são o recurso mais importante. As pessoas certas são o recurso mais importante. (Howard Shultz – Fundador e CEO da Starbucks)

Lucratividade não decorre simplesmente de slogans e discursos. Ela só acontece quando colocamos as pessoas certas nos lugares certos. Primeiro as pessoas. Estratégia e todo o resto vêm depois. Não são os objetivos que levam a empresa até onde ela vai; são as pessoas. (Jack Welch – O executivo do Século XX)

Toda organização precisa estar preparada para abandonar tudo o que faz para sobreviver no futuro. (Peter Drucker – inspirador e Pai da escola de Administração Neoclássica)

Só contrate gente muito inteligente. (Bill Gates – Fundador da Microsoft)

Não admito ter executivo B na minha instituição. Eles me trarão executivos C. Somente executivo A consegue fazer uma empresa prosperar. (Steve Jobs – Fundador da Apple) (ASSUMPÇÃO, 2013, p. 33)

A partir desse ponto, o que Smith (1985) chamou de engenhosidade é ressignificado como “talento” e o que Mill (1978) afirmou que pode ser moldado e inculcido ao pensamento das massas de trabalhadores é aplicado para aqueles que desejam ser bem-sucedidos no exercício de suas profissões. Esse talento é associado a uma série de ideias, intercaladas por expressões que visam convencer os profissionais a fornecer às empresas o máximo que suas forças físicas puderem.

Numa abordagem discursiva, selecionamos algumas passagens para as quais realizaremos uma breve interpretação crítica, destacando elementos bem evidenciados no discurso proferido.

Quadro 01 – Interpretação de discursos direcionados a profissionais

Trecho	Discurso / Mensagem / Prática social pretendida
1	<p data-bbox="347 342 1372 427"><i>[...] o talento, [dá] rumo a tudo o que afeta sete bilhões de habitantes do planeta, inclusive ditando o norte de sua própria sobrevivência [...] (p.37)</i></p> <p data-bbox="347 443 1372 714">O talento é colocado pelo autor como um elemento garantidor de 7 bilhões de seres humanos. Porém, sabe-se que boa parte desse contingente se encontra excluído do ambiente corporativo e mesmo do mercado de consumo. Procura-se aqui incutir que a atuação pessoal do leitor influenciará no futuro de todas aquelas pessoas, quando, de forma direta, ela vai refletir no aumento da produtividade da empresa onde ele atuará.</p>
2	<p data-bbox="347 736 1372 898"><i>[...] [você] depende diretamente deste talento para conseguir melhores condições de vida, na forma de mais conforto, mais saúde, mais educação, felicidade e longevidade para todos os seres humanos do planeta, não importa o “cantinho” onde habitem. (p. 37)</i></p> <p data-bbox="347 920 1372 1364">Neste trecho, ainda na mesma página do trecho que atribui ao talento do indivíduo a sobrevivência de bilhões de pessoas, o autor logo redireciona os resultados a serem auferidos. Tais resultados, antes de indicarem ganhos sociais universais, são postos como recompensas pessoais suas. Essas recompensas se referem a elementos básicos como “saúde” e “educação”; no caso do Brasil, direitos atribuídos pelo Estado a todos; já outros elementos de natureza imaterial e indetermináveis, como “felicidade” e “longevidade” surgem como complementares, reforçando-se ao final o caráter universalista dessas conquistas, por meio da expressão coloquial e afetiva: “cantinho onde habitem”.</p>
3	<p data-bbox="347 1386 1372 1509"><i>[...] Para que uma pessoa seja talentosa basta que seja necessária. Sempre que a pessoa é necessária é porque tem um algo mais que a destaca das demais. [...] (p.41)</i></p> <p data-bbox="347 1532 1372 1711">Adquirir as conquistas e prêmios descritos no trecho 02 depende apenas do talento. E ser talentoso é um atributo de quem se faz necessário. Ou seja, útil. Ser útil, infere-se do texto, é se destacar dos demais, ficar a sua frente, correr mais que os outros, ser o melhor, demonstrar talento superior.</p>
4	<p data-bbox="347 1733 1372 1812"><i>[...] Redefinindo talento, podemos dizer que “talento é se fazer necessário” Quem não for necessário a uma empresa é demitido. [...] (p.41)</i></p> <p data-bbox="347 1834 1372 2042">Seja qual for a ideia anterior que o sujeito tinha do termo “talento”, ele agora está sendo chamado a uma “redefinição”, uma atualização de seus valores e significados. Talento é ser necessário, compulsoriamente, senão resultará em demissão, o que implica o impedimento de se obter “saúde”, “educação”, “felicidade” e “longevidade” descritos no trecho 2, além de concorrer para a</p>

	não sobrevivência dos 7 bilhões de seres humanos do trecho 1.
5	<p><i>Por que é tão difícil encontrar profissionais talentosos? [...] O mundo acadêmico não consegue mais formar a tempo e a hora este talento. [...] (p. 41)</i></p> <p>Aqui são expostas duas ideias. A primeira é que esses profissionais são raros, as empresas não os acham com facilidade e a culpa é do meio acadêmico, das universidades, que não conseguem mais formar os profissionais habilitados de que as empresas precisam. Desta segunda parte, infere-se a tentativa de deslegitimar as universidades como bons centros formadores de pessoas. Aparentemente, algo em seu processo educacional não está bom ou ao agrado de empresas, por conseguinte, o processo conduzido nas universidades estaria incompleto e deveria ter continuidade ou ser feito diretamente nas empresas.</p>
6	<p><i>[...] Quando o estudante deixa o mundo acadêmico, que é um mundo colaborativo por excelência, ele entra no mundo corporativo, competitivo por excelência, sem saber de fato o que está acontecendo. [...] Quem tem que preparar o talento é o mundo corporativo. [...] (p.42)</i></p> <p>Aqui o texto revela que o problema do processo de ensino nas universidades é que ele é colaborativo, ou seja, baseado na ajuda mútua, na solidarização entre os sujeitos. Isso não existe no mundo corporativo, onde impera a competição. A competição, nos conceitos darwinistas, resulta apenas na sobrevivência e prosperidade do mais forte e apto, não há solidariedade no meio natural. Observa-se que o elemento humano é retirado desse contexto, que passa a ser assemelhado ao ambiente natural. Aqui também é indicado quem deve substituir as universidades como agentes de ensino: as corporações.</p>
7	<p><i>As empresas precisam hoje, mais do que nunca, preparar seus talentos. Tudo começa num processo de inserção cultural. As pessoas precisam chegar à empresa e trabalhar gostando do trabalho que executam, de forma a poder render na plenitude. Nesta hora a pessoa é feliz. (p.43)</i></p> <p>Esse trecho reforça que são as empresas que detêm os meios de educar e preparar os profissionais para o trabalho. Para isso, eles precisam emergir em sua cultura; uma vez feito isso, elas poderão render o máximo, ou seja, serão mais produtivas possível segundo os padrões culturais da organização. E, rendendo mais, as pessoas envolvidas encontrarão a felicidade. Nesse ponto, há também a indicação do que é “ser feliz”. Felicidade deixa de ser um estado de espírito, construção imaterial, complexa e individual, pois passa a ser normatizada como requisito do “ser talentoso para ser produtivo para empresa”, obtendo um resultado material.</p>
8	<i>[...] É evidente que a pessoa precisa querer ser desenvolvida. [...] E, neste caso, voltamos a falar de cultura organizacional, com crenças, valores e</i>

	<i>atitude das pessoas compatíveis com a cultura da empresa. [...] (p.43)</i>
	<p>A primeira parte do texto indica que o talento pode não ser nato, mas é adquirível. Atingir essa finalidade é colocado como uma condição de querer pessoal. Ou o sujeito quer ou ele não quer. Não atingi-lo não é condicionado à empresa ou ao processo, mas à mera vontade e desejo do sujeito. Assim, basta que ele absorva o conjunto de crenças e valores, significação e representações sociais da organização. E, sendo esta motivada pela busca da lucratividade econômica, esses valores e crenças deverão guiar as práticas sociais no trabalho para esse fim.</p>
9	<p><i>[...] Eu digo sempre que o primeiro passo é “estar para servir”. Todos temos que nos servir para somar, montando times vencedores, visando conseguir um bom produto ou serviço, de qualidade e barato, enfim, competitivo. [...] p.48)</i></p> <p>Por fim, o autor usa a primeira pessoa, aproxima - se paternalmente do sujeito e o ‘ajuda’ repetindo algo que lhe parece comum, uma dica para ser bem avaliado por selecionadores de talento como ele: Sirva. Esteja e viva para servir; neste caso, à empresa e a seus interesses. A oração seguinte leva a crer que o sujeito e as organizações estão juntos servindo uns aos outros. Porém, retomando os trechos anteriores, não se verificou nenhuma passagem onde as organizações estão servindo, mas, sim, exigindo e determinando, buscando seu fim social: a lucratividade. Tanto isso é verdade que os últimos elementos enfatizados são “o preço”, “o produto” e a posição no mercado.</p>

Fonte: Elaboração própria a partir da análise de Assumpção (2013)

Nos casos assinalados acima, verificamos como o texto pode ser empregado na difusão de discursos que direcionam o sujeito a práticas sociais desejadas pelo poder; neste caso, o poder econômico, que capta trabalhadores para operar em suas organizações. Esse exemplo extraído de um dos autores que se dedicam a orientar os profissionais que entram no mercado de trabalho, longe de ser um caso isolado, representa a forma como a prática discursiva é empregada nesses contextos sociais. Os discursos não são desconectados da realidade social de onde provêm. Dessa forma, Gondim, no que tange a uma perspectiva calcada na Análise Crítica de Discurso – ACD, explica:

Em nosso ponto de vista, a ACD não precisa estabelecer como principal critério a quantidade, visto que a expressão individual é sempre compartilhada, em alguma medida. A força do discurso não está em quanto ele quantitativamente é compartilhado, mas na amplitude de significado (variados sentidos) que aparece quando um grupo de pessoas responde a um determinado tema. Os lugares ocupados no mundo social e as experiências compartilhadas podem fazer com que a pessoa represente apenas uma parcela deste social que complementado com outros permite a apreensão do todo. Se o sentido é o mesmo, não importa se as expressões-chave só apareceram em um discurso ou em vários, pois basta encaixá-las de modo que deem

sentido às demais expressões-chave para torná-las parte do discurso coletivo. (GONDIM, 2009, p.16).

Diante do exposto, conclui-se que o poder econômico entende que deve atuar diretamente para a formação de um contingente de trabalhadores que tenha como meta servi-lo. Essa servidão é difundida discursivamente de várias formas, nem sempre tão diretas como nos termos de Assumpção. As indicações como o poder econômico tenta rivalizar e se apropriar do papel exercido no meio acadêmico, para formação de mão de obra, explícita um fato marcante, quando levamos em consideração que nos cursos das ciências sociais aplicadas esse poder já atua fortemente na escolha dos conteúdos e conhecimentos.

Nessa direção, os objetos de estudo da contabilidade, do direito, da administração e da economia, dentre outras áreas, já são, de per si, direcionados para as finalidades de majoração, reprodução e reforço do poder econômico. É o que deseja esse poder e, por conseguinte, é o que o processo educacional fornecerá nessas áreas aos profissionais. Isso posto, podemos direcionar nossa discussão ao campo científico específico desta pesquisa, a Contabilidade.

2.3 A prática do trabalho na Ciência Contábil

De acordo com a teoria econômica de Smith (1985), a produção tem sua gênese em três fatores: a terra, o capital e o trabalho. Da interação deles se originam os bens e serviços disponíveis para serem consumidos; também dessa relação se valoram os recursos que serão gastos para sua criação e o ganho ou perda obtidos com sua troca entre os indivíduos. Todos os fatos econômicos decorrentes dessas relações estão contidos no campo de atuação da Ciência Contábil, escopo deste item ora apresentado.

Segundo o que vimos nos tópicos anteriores deste capítulo, é indubitável a contribuição do trabalho para a criação do capital, sendo aquele a causa primeira para a existência deste. Uma vez criado, o capital, fruto do trabalho, pode ser consumido. Todavia, caso ele não seja consumido em sua integralidade, a parte que sobra tende a ser acumulada, guardada para consumo futuro. Smith explica:

Quando o capital possuído por uma pessoa é suficiente apenas para mantê-la durante alguns dias ou semanas, raramente ela pensa em auferir alguma renda dele. Consume-o da maneira mais econômica que puder, e procura com seu trabalho adquirir algo com o qual possa repô-lo, antes de consumi-lo totalmente. Nesse caso, sua renda afetiva exclusivamente de seu trabalho. Essa é a condição da maior parte de todos os pobres que trabalham em todos os países. Quando, porém, a pessoa possui capital suficiente para manter-se durante meses ou anos, naturalmente procurará auferir uma renda da maior parte dele, reservando para seu consumo imediato somente o suficiente para manter-se até que a renda comece a entrar. [...] (SMITH, 1985, p. 245).

Todo capital acumulado, quando ocioso, tende a permanecer estático, paulatinamente, sendo consumido, em algum momento ele chega ao fim. Mesmo que seja a maior fortuna que exista, se dela só houver retiradas, eventualmente, ela acabará. Assim, a ação natural de quem possui capital acumulado é o seu emprego em alguma atividade que lhe permita crescer, gerando sempre excedentes em relação ao que é consumido pelo seu detentor.

O capital acumulado empregado para comprar ou produzir um bem não gera novo capital, em princípio. O bem adquirido ou produzido representa tão somente a troca do capital, que passa da espécie “dinheiro” para “bem ou objeto”. Ele não gera nenhum excedente monetário para quem o possui, apenas quando esse bem é negociado com outra pessoa por um valor superior ao que foi consumido para ser produzido ou adquirido é que há geração de capital excedente, o lucro.

Assim é a circulação desse capital, nas sucessivas aquisições e trocas de bens que promovem o seu aumento. Por isso eles são classificados como “capital circulante”, porque sua posse está sempre trocando de proprietário, circulando, fato muito comum nas empresas do comércio varejista, por exemplo. Nestas, o proprietário troca capital acumulado por bens e os oferece aos consumidores por um valor mais elevado; ao vendê-los, recupera seu capital inicial acrescido de lucro. Nesse ciclo, o comerciante sempre deverá manter o nível de capital necessário à formação de seu estoque, pois provém de seu movimento de entrada e saída o excedente necessário a sua sobrevivência.

O capital acumulado também pode ser empregado em bens não direcionados para a troca, mas que são necessários para obtenção dos bens a serem trocados. Esse capital seria despendido na construção ou aquisição de máquinas, equipamentos, ferramentas etc, necessários para se produzirem os bens que serão negociados.

É, pois, um capital que permanece sempre imóvel em relação ao proprietário e serve como meio, não como fim do seu negócio; por isso é classificado como capital fixo ou imobilizado. “Ocupações diferentes exigem percentagens muito diferentes de capital fixo e de capital circulante empregados nelas” (SMITH, 1985, p. 246). E quase todas as atividades empresariais exigem ambos os tipos de capital para funcionarem.

Nenhum capital fixo pode proporcionar renda a não ser através de um capital circulante. As máquinas e instrumentos mais úteis de trabalho não produzirão nada sem o capital circulante que assegure os materiais nos quais serão usados e a manutenção dos empregados. A terra, mesmo que devidamente preparada, não proporcionará nenhuma renda sem um capital circulante, que mantenha os trabalhadores que a cultivam e colhem os produtos (SMITH, 1985, p.249).

Por sua vez, o trabalho para ser executado depende do conjunto de habilidades e

capacidades de quem o executa. Adquiri-las requer um investimento inicial em termos de estudo, aprendizagem e treinamento. Esse investimento sempre requer o gasto de capital e, uma vez realizado, esse capital acaba por se constituir como um capital fixo do trabalhador. A ciência administrativa chega a denominá-lo capital humano. “Assim como essas habilidades fazem parte da fortuna da pessoa, da mesma forma fazem parte da sociedade à qual ela pertence. A destreza de um trabalhador pode ser enquadrada na mesma categoria [...] embora custe certa despesa, compensa essa despesa com lucro” a seu detentor através do salário (SMITH, 1985, p.248).

O último fator de produção é a terra, também chamado de capital natural, que, como já explicamos no item anterior, engloba todos os recursos naturais fornecidos pelo meio ambiente para sua produção. Eles englobam os insumos primários de todas as atividades humanas: a produção agrícola, os minérios, os recursos florestais, a água, o ar etc. Tais elementos se encontram disponíveis na natureza e são extraídos através do trabalho ou em escala da combinação de trabalho e capital.

Dos três fatores de produção, o capital natural é o único que não é criado, ele já existe. Demanda apenas a sua extração ou otimização de sua oferta pelo emprego dos outros dois fatores de produção. Para deixar mais clara essa afirmação, tomemos o exemplo dos alimentos: os vegetais que os homens utilizam para sua alimentação já existiam na natureza, embora em estado silvestre. Através do trabalho humano eles foram selecionados, plantados, cultivados, colhidos e armazenados.

Com o emprego do capital, foram desmatadas áreas para o seu plantio, o solo foi adubado para elevar a produtividade, o plantio e a colheita passaram a ser realizados com máquinas. Nesse processo, consideram-se capital todos esses elementos, exceto os naturais necessários a essa produção, tais como o solo, a chuva, os raios solares ou a planta em si.

Ao capital natural só é atribuído valor monetário em função da aquisição dos meios para obtê-lo ou da preparação para seu uso. A partir disso, é levado em consideração o tempo que ele levará para o recurso natural ser exaurido ou consumido, quando uma nova área ou jazida será explorada. Sobre isso Stanlake afirma:

Uma outra característica da terra [capital natural] consiste no fato de não ter custos de produção. Ela já existe – não há quaisquer custos decorrentes de sua criação. [...] O trabalho tem que ser criado, educado e treinado. O capital tem que ser criado através da utilização do trabalho e de outros recursos escassos. [...] (STANLAKE, 1993, p.51)

Assim, para ser gerado o lucro nas atividades empresariais, é preciso que seja alocado

um capital anterior em bases fixas (capital fixo/imobilizado) e móvel (capital circulante). O capital móvel é trocado por matérias primas ou insumos (capital natural) que, transformado pelo trabalho (capital humano), resulta ao final na produção de bens a serem trocados. Os capitais, fixo e circulante, têm como retorno o lucro; já o capital humano tem como retorno o salário pelo trabalho. Por sua vez, o capital natural é único que não recebe retorno de sua aplicação.

Cada tipo e natureza de capital possui características decorrentes de sua utilização. O capital imobilizado está sujeito a desgaste decorrente do uso, o que leva a sua depreciação. Para continuar operando com eficiência, o capital imobilizado demanda gastos com sua manutenção, os quais chamam-se despesas. O capital circulante, por sua vez, não exige tais gastos, pois entra e sai de forma contínua, sendo substituído por dinheiro; porém, está sujeito a perdas e deterioração, igualmente chamadas despesas.

Já o capital humano eleva-se em decorrência da capacitação e da experiência e declina com a perda do vigor físico do trabalhador. Por fim, temos o capital natural, fornecido pelo meio ambiente e finito quanto a sua disponibilidade e qualidade, no que diz respeito à grande maioria de seus elementos. Ele é retirado do meio ambiente e recebe de volta os resíduos e sobras resultantes do processo de produção, que não possuem utilidade econômica.

Um ponto relevante a destacar são as considerações acerca do dinheiro na ciência econômica. No que pese o senso comum entender a renda de uma pessoa como a quantidade de dinheiro que ela auferir, na verdade, essa renda não se relaciona diretamente ao dinheiro, mas, sim, à extensão de seu poder de compra, ao valor dos bens que se pode permitir consumir anualmente. A renda constitui esse poder de compra ou de consumo, e não o dinheiro que representa esse poder (SMITH, 1985).

De acordo com Smith (1985), é importante ter em mente que o dinheiro em si não é poder nem riqueza, ele é apenas o meio pelo qual se converte o poder e a riqueza, efetivamente constituídos pela capacidade de consumir e adquirir bens e serviços. A quantidade de dinheiro que se tem é o meio que determina a capacidade de consumo de bens. Assim, a riqueza é instituída pelos bens, o dinheiro é o meio socialmente convencionado para obtê-los.

Para ratificar essa afirmação, basta verificarmos o valor que tem o dinheiro de uma nação em guerra ou sob forte calamidade. Facilmente ele pode representar apenas papel impresso, não sendo aceito como meio de troca. Consideremos outra situação: um brasileiro

difícilmente comprará algo na Indonésia utilizando moedas de Real, caso ele não tenha a moeda daquele país. O negociante indonésio verá apenas um papel com tinta colorida e não o aceitará como meio de troca. Porém, o indonésio pode aceitar o relógio ou os sapatos (bens) para serem trocados por algo que o brasileiro deseje, substituindo, assim, a moeda indonésia como meio de troca.

O dinheiro é tão somente um meio de troca socialmente convencionado, como já foi o sal, já foram os metais, hoje é o dinheiro impresso. Em decorrência dessa lógica, dizemos que o dinheiro em circulação em uma sociedade não constitui riqueza. Ele não é computado como integrante da renda nacional. Ela é representada pelo total de bens e serviços produzidos em dado período e que resulta no Produto Interno Bruto de um país, PIB, do qual uma parte é consumida e o que resta é acumulado, formando capital acumulado. O dinheiro é tão somente o meio pelo qual se dão as trocas entre bens.

Essas considerações sobre os fatores de produção constituem a base teórica utilizada pela Ciência da Economia, em especial, para uso de direcionamentos macro e microeconômicos. Todavia, no cotidiano das empresas, esses conceitos carecem de maior materialidade e, em especial, de quantificação para a administração e gerenciamento dos fatores de produção dentro das organizações; eles precisam ser direcionados para a geração do lucro.

Nesse sentido, coube à Ciência Contábil transpor essa base teórica da economia em elementos práticos para operacionalização cotidiana. A seguir, trataremos, por conseguinte, diretamente, deste campo de saber.

2.3.1 A contabilização dos fatores de produção

De acordo com Sá (2002), os primeiros registros de contabilização datam da Idade da Pedra Polida. Por eles, não podemos considerar a existências real da ciência contábil, mas, sim, a ação de se quantificarem e registrarem os bens possuídos por uma pessoa.

Naquele estágio de desenvolvimento humano, esses bens consistiam no número de animais que os homens possuíam. Posteriormente, vamos ter um segundo estágio rudimentar da contabilidade com as primeiras sociedades complexas que surgiram na Suméria, Mesopotâmia e Egito. Nelas a necessidade de controlar a produção e seus excedentes se tornou condição básica para manutenção de suas estruturas, pois demandava um poder central e todo um conjunto de trabalhadores a serem mantidos para sua organização e ordem social.

Nesse contexto, não temos mais apenas o controle da quantidade de bens possuídos, mas também a arrecadação de tributos para o pagamento de funcionários, soldados, construção de templos etc. Aos bens, foram acrescidos receitas e gastos, e a atividade de contabilização ocorria apenas ao nível da administração estatal. A contabilidade manteve-se voltada às contas estatais por longo período até o aumento das trocas comerciais entre a Europa e o Oriente. O comércio de especiarias, realizado especialmente pelas duas cidades italianas de Gênova e Veneza, requeria um cuidado e atenção especial das movimentações de capital. Esse comércio exigia grande soma de recursos para financiar as expedições e promover o intercâmbio de mercadorias entre os produtores no oriente e os consumidores na Europa (SÁ, 2002).

Igualmente gerando grandes lucros, normalmente, reinvestidos na atividade, o montante de recursos envolvidos fez da contabilização dessas operações uma atividade fundamental e as técnicas contábeis se tornavam mais complexas à medida que essas relações comerciais também o eram. Foi nesse período, na Itália, que o Frei Lucca Paccioli publicou a obra *Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalità*, cujo capítulo *Particulario de computies et scripturis* veio alçar a então atividade de contagem ao *status* de ciência, atribuindo-lhe objeto, finalidade e método próprios (SÁ, 2002).

Conforme Franco (1997) e Neves & Viceconti (1997), o objeto da contabilidade é o patrimônio. Sua finalidade é estudar as mutações, variações e interpretação dos fenômenos que o afetam. Para isso, utiliza o método veneziano, *el modo de Vinegia*, modernamente conhecido como método das partidas dobradas.

Todos esses elementos, específicos e próprios desse ramo de conhecimento, permitiram à Contabilidade desenvolver-se em separado das ciências econômicas e administrativas, objetivando coletar, mensurar, registrar, resumir, analisar e demonstrar informações de cunho quantitativo e qualitativo, do patrimônio das organizações econômicas, gerando informações vitais para orientar a gestão da riqueza dessas entidades (*idem*).

Utilizando-se de uma linguagem própria, a contabilidade emprega os conceitos de capital da ciência econômica e os ressignifica em discursos próprios para o seu campo de conhecimento, a começar pelo conceito de Patrimônio. Os recursos econômicos que uma pessoa possui constituem, na contabilidade, patrimônio do seu detentor. Tal significado é de fácil concepção pelo senso comum. Assim, o dinheiro ou um bem físico conversível em dinheiro é considerado um patrimônio pertencente a um indivíduo, uma pessoa física.

Essa pessoa física, ao criar uma empresa, constitui uma outra personalidade, uma pessoa jurídica separada de si. Trata-se de uma abstração jurídica, legalmente dotada de direitos e obrigações, mas que não existe materialmente. Ao nascer, essa pessoa jurídica recebe um capital acumulado por seu criador, chamado capital social, tendo para com este uma obrigação proporcional à soma que lhe foi transferida.

De posse desse capital, a pessoa jurídica irá adquirir bens para iniciar as suas atividades, montando o seu capital fixo ou imobilizado. Depois, irá adquirir insumos para funcionar, constituindo o seu capital circulante. Além do capital recebido do proprietário, a organização fará uso de capital de outras pessoas, terceiros, a quem terá a obrigação de pagar. Tais como, bens (capital) comprados para pagamento futuro a fornecedores, o fruto do trabalho de seus funcionários, os quais recebem sua remuneração ao final de cada mês ou os tributos de cada bem comercializado e que são recolhidos ao Estado ao fim de períodos certos de tempo.

Parte do capital das empresas, eventualmente, não fica sob a guarda direta delas. Assim, Sá (2002) ensina que, ao transferi-lo para outras pessoas, elas possuem o direito de exigí-lo; é o que acontece com os depósitos bancários e as vendas a prazo. Assim, dizemos que todo patrimônio de uma empresa é formado pelo conjunto de seus bens, seus direitos e suas obrigações. Temos, a partir disso, a formulação contábil da seguinte equação: $\text{Patrimônio} = \text{bens} + \text{direitos} + \text{obrigações}$.

Porém, sendo as obrigações o compromisso assumido de fazer um pagamento pelo capital fornecido por terceiros, elas acabam reduzindo o patrimônio quando são honradas; logo, na equação, seu sinal é negativo. Então, considerado todo o valor monetário em que podem ser convertidos os bens e os direitos e subtraídos estes das obrigações de pagar a terceiros, o que resta é o patrimônio líquido a que faz jus o proprietário. Para a empresa, esse patrimônio líquido também é uma obrigação, porém, dela perante o proprietário.

Todas as obrigações da empresa são consideradas o seu Passivo Patrimonial, ou seja, o que ela deve fornecer a alguém. Já os seus bens e direitos são o seu Ativo Patrimonial e a relação entre um grupo e o outro é de igualdade. Imaginemos que uma organização fosse encerrar suas atividades, para tanto, ela converteria todos os seus ativos, bens e direitos em dinheiro; pagaria todas as suas obrigações e dívidas e o valor que sobrasse seria repassado ao seu proprietário – é a parte do patrimônio líquida de obrigações e que cabe aos donos.

Considerando Neves & Vicenconti (2013), temos então que o Ativo de uma empresa menos o seu Passivo é igual ao Patrimônio Líquido do Proprietário. A materialização dessas relações ocorre através de um produto contábil chamado Balanço Patrimonial. Essa demonstração tem a finalidade de expor os valores dos elementos que compõem o patrimônio e destacar a parte desse patrimônio que é do proprietário (o Patrimônio Líquido), como apresentamos na Tabela 01 abaixo.

Tabela 01 – Balanço Patrimonial

ATIVO		PASSIVO	
Capital Circulante	\$\$\$	Obrigações com Terceiros	\$\$\$
Dinheiro em Caixa	\$	Salários de Funcionários a pagar	\$
Estoque de bens p venda	\$	Tributos a pagar	\$
Direitos		Compras a prazo em Fornecedores	\$
Dinheiro em Bancos	\$	Empréstimos Bancários	\$
Vendas a prazo a receber	\$		
Capital Imobilizado	\$\$\$	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	\$\$\$
Prédios	\$	Capital Social	\$
Máquinas	\$	Lucros (+) ou Prejuízos (-)	\$
Equipamentos	\$		
TOTAL	R\$ X	TOTAL	R\$ X

Fonte: Elaboração própria

Para tornar a compreensão mais fácil àqueles que não são familiarizados com a contabilidade, imaginemos a seguinte situação: uma pessoa “A” destina à pessoa “B” o valor de R\$ 500 mil reais para abrir uma empresa. Ao surgir, essa empresa terá registrado em seu balanço um capital social neste valor e, ao receber esse montante, seus administradores o depositarão num banco. Teremos, então, um valor total registrado no ativo e no passivo dessa entidade: o mesmo montante, conforme a tabela 02 abaixo:

Tabela 02 – Balanço Patrimonial no momento X0⁶

ATIVO		PASSIVO	
Capital Circulante	500	Obrigações com Terceiros	0,00
Dinheiro em Bancos	500		
Capital Imobilizado	0,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	500
		Capital Social	500
TOTAL	R\$ 500	TOTAL	R\$ 500

Fonte: Elaboração própria

Os valores das linhas em negrito constituem a totalização dos valores abaixo de si e que representam o montante de cada tipo de elemento patrimonial. Assim, o total do Patrimônio Líquido é de R\$ 500 mil, decorrentes do valor do seu único subitem, que é o capital social; idem para o Capital Circulante com o dinheiro depositado em banco. Para iniciar suas atividades, essa empresa precisa comprar um imóvel - ela o faz por R\$ 100 mil

⁶ Valores expressos em milhar

- e máquinas – com as quais gasta R\$ 350 mil - . Para iniciar sua produção, ela adquire com fornecedores matérias - primas no valor de R\$ 80 mil. A partir disso, o Balanço Patrimonial assumiria a seguinte composição:

Tabela 03 – Balanço Patrimonial no momento X1⁷

ATIVO		PASSIVO	
Capital Circulante	130	Obrigações com Terceiros	80
Dinheiro em Bancos	50	Fornecedores a pagar	80
Estoque de matérias primas	80		
Capital Imobilizado	450	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	500
Prédios	100	Capital Social	500
Máquinas	350		
TOTAL	R\$ 580	TOTAL	R\$ 580

Fonte: Elaboração própria

Observamos agora que parte dos recursos do capital circulante migrou para o capital imobilizado, pois saiu dos bancos para aquisição dos bens “prédios” e “máquinas”. O mesmo capital circulante, por sua vez, foi acrescido de mais R\$ 80 mil; mas este capital é dos fornecedores que o transferiram para a empresa, mediante o compromisso dela de pagar em algum prazo, ou seja, foi instituída uma obrigação de pagar com terceiras pessoas. Por esse motivo, na coluna das obrigações, essa dívida foi registrada.

Passado um período de tempo, aquela matéria-prima foi transformada pelo maquinário num produto final e se encontra disponível para a venda. Ao fazer isso, funcionários foram contratados e a empresa assumiu o compromisso de remunerar esse trabalho ao final de um período. O estoque de matérias-primas, logo, cedeu lugar ao estoque de produtos para venda. Temos no Balanço, enfim, a seguinte movimentação:

Tabela 04 – Balanço Patrimonial no momento X2⁸

ATIVO		PASSIVO	
Capital Circulante	150	Obrigações com Terceiros	100
Dinheiro em Bancos	50	Fornecedores a pagar	80*
Estoque de matérias primas	0	Funcionários a pagar	20*
Estoque de produtos para venda	100*		
Capital Imobilizado	450	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	500
Prédios	100	Capital Social	500
Máquinas	350		
TOTAL	R\$ 600	TOTAL	R\$ 600

Fonte: Elaboração própria

Vemos aqui, portanto, que o estoque de matérias-primas ficou zerado, pois ele foi todo processado e resultou no estoque de produtos para venda. Porém, os R\$ 80 mil do valor das matérias-primas representa um dos custos diretos para se obter o produto final.

⁷ Valores expressos em milhar.

⁸ Valores expressos em milhar.

Outro gasto direto, necessário à obtenção do produto final, foi o valor a ser pago aos funcionários, ou seja, a remuneração do capital humano. Assim, temos os R\$ 80 mil* da matéria-prima acrescidos dos custos de R\$ 20 mil* da mão de obra e o valor necessário para se obter o produto final passa a representar o montante de R\$ 100 mil*. Do lado das obrigações, registra-se pagar aos funcionários. Até o momento, a empresa não registra nenhum lucro. Isso porque não houve a circulação dessa mercadoria, uma vez que, até esse ponto, os bens permaneceram de posse da empresa.

Teremos, agora, um quarto e último momento, no qual todo o estoque de produtos acabados é vendido pelo valor de R\$ 220 mil à vista. Podemos ver na Tabela 05, abaixo, que esse dinheiro entra na conta bancária da empresa e, somado ao saldo que já existia, passa a ter o valor de R\$ 270 mil. Assim, o estoque de produtos para venda tem seu valor zerado, pois todos esses bens foram entregues ao comprador.

Ao serem vendidos por R\$ 220 mil e terem custado para ficarem prontos R\$ 100 mil, esses bens renderam um excedente de R\$ 120 mil. Esse valor excedente estará no lado do Ativo do balanço patrimonial registrado no “dinheiro em bancos”. O valor total do ativo não ficará diferente do registrado no lado do Passivo, pois esses R\$ 120 mil excedentes correspondem ao lucro obtido com a operação de venda. Este lucro pertence ao proprietário e será registrado no Patrimônio Líquido da empresa:

Tabela 05 – Balanço Patrimonial no momento X3⁹

ATIVO		PASSIVO	
Capital Circulante	270	Obrigações com Terceiros	100
Dinheiro em Bancos	270	Fornecedores a pagar	80
Estoque de matérias primas	0	Funcionários a pagar	20
Estoque de produtos para venda	0		
Capital Imobilizado	450	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	620
Prédios	100	Capital Social	500
Máquinas	350	Lucro	120
TOTAL	R\$ 720	TOTAL	R\$ 720

Fonte: Elaboração própria

A metodologia da partida dobrada determina que todo valor registrado em um lado do balanço (ativo ou passivo) deve igualmente ser registrado no lado oposto, mantendo-se sempre a igualdade final (SÁ, 2002). Esse registro pode ocorrer em um ou mais itens; o importante é que o montante registrado em um lado seja igual ao outro, no final.

E o total final é integrado pela soma dos capitais disponíveis para as atividades dessa empresa; Fica claro que em sua composição nem todo esse capital pertence ao proprietário, há

⁹ Valores expressos em milhar.

diversos tipos e naturezas de capital utilizados por essa personalidade jurídica e necessários à produção.

As operações acima constituem um exemplo simplificado da operacionalização contábil. Cada item que consta nesses exemplos recebe a denominação de contas. Temos a conta “Bancos”, “Prédios”, “Salários a pagar”, “Capital Social”, “Lucros” etc. Uma empresa pode ter dezenas, centenas e até milhares de contas. Para cada filial que ela tenha, igualmente, terá a mesma configuração em separado da empresa-mãe (FRANCO, 1997).

Porém, antes de se registrar o lucro ou o prejuízo das atividades, todas as organizações devem calcular os gastos de suas operações. Eles são compostos pelo valor de todos os gastos direta e indiretamente necessários à produção e comercialização dos bens. De acordo com Coronado (2006), os gastos diretos são chamados de custos diretos de produção, compõem os dispêndios diretamente requeridos para se produzir o bem.

São as matérias-primas, o valor de toda a mão-de-obra ligada diretamente e empregada na linha de produção e os encargos trabalhistas decorrentes de seu uso, assim como, também, a depreciação de todos os bens imobilizados necessários ao processo, pois estes se desgastam e perdem valor conforme o uso e o tempo.

Já os custos indiretos são aqueles não relacionados diretamente à produção do bem, mas necessários para o funcionamento das operações da empresa. São os gastos para se manterem outras áreas ou setores da organização, tais como os setores administrativos, de limpeza, vendas, segurança, alimentação, marketing, treinamento etc, bem como a depreciação de seus equipamentos e ferramentas de trabalho.

Essas atividades não repercutem diretamente na elaboração dos bens para venda, mas, sem elas, estes bens não seriam produzidos e comercializados. Por isso, os gastos para mantê-las são considerados custos indiretos da fabricação.

A apuração dos custos de produção deve levar em conta todos os tipos de bens que a empresa produz ou comercializa e o rateio dos custos indiretos deve ser adequado e proporcional ao que cada tipo de bem requer. Deste rateio se quantifica o custo final unitário de cada tipo de bem produzido e dele dependerá a definição das estratégias de venda e precificação dos produtos e serviços pelos administradores (CORONADO, 2006; NEVES & VICENCONTI, 2013).

Há de se imaginar a complexidade que esse processo assume em grandes empresas que produzem dezenas, centenas ou até milhares de produtos diferentes. Cada um com custos

próprios, usando maquinário específico ou compartilhado. Uma vez determinados os custos dos bens a serem vendidos e estes sendo comercializados, procede-se à apuração dos Lucros ou do Prejuízo.

Partindo da receita com as vendas, são deduzidos:

- As vendas canceladas;
- Os descontos concedidos;
- Os tributos sobre as vendas;
- Os custos das mercadorias vendidas;
- As despesas administrativas, financeiras e com vendas;
- O lucro bruto;
- Os tributos sobre o lucro.

Uma vez calculado o lucro bruto, este serve de base para a tributação sobre os rendimentos das atividades empresariais. Deduzidas essas últimas despesas, chega-se ao Lucro Líquido do Exercício social, aquele que é registado no Balanço Patrimonial e que consta na Tabela 05 acima.

Os exemplos citados nas operações contábeis das tabelas acima são uma simplificação de uma série de procedimentos mais complexos e necessários à apuração do lucro empresarial, cujo registro se submete a regramentos e técnicas específicas em cujo detalhamento não precisaremos adentrar. Todavia, esse conhecimento encontra-se fartamente detalhado em obras como as de Franco, Sá, Silvério das Neves, Marion e Viceconti, alguns dos autores mais utilizados contemporaneamente nos cursos de contabilidade.

Percebe-se pelos exemplos dados que a abordagem contábil dos fatores de produção descritos por Smith (1985) centra-se em especial no capital, elemento central, conforme Franco (1997) e Sá (2002), da constituição do patrimônio das empresas e para o qual a maior parte da contabilidade se volta.

Quanto ao trabalho, segundo fator de produção, a contabilidade o aborda sob duas perspectivas: o contador para terceiros e para consigo. A primeira se relaciona aos seus custos econômicos pagos pela empresa ao trabalho do conjunto dos funcionários que ela possua para manter suas atividades. Ou seja, o trabalho é representado como um elemento dos custos organizacionais, os quais devem ser corretamente alocados e controlados com fim na lucratividade do negócio. O trabalho é significado na contabilidade em razão do dispêndio que ele representa.

A segunda abordagem sobre o trabalho na contabilidade seria relacionada à qualidade técnica do profissional contábil, ou seja, o conjunto de habilidades e conhecimentos que o

profissional contábil deve possuir acerca das operações com o patrimônio empresarial. Isso significa conhecimento sobre os elementos das diversas contas patrimoniais sobre todos os tributos existentes e aplicáveis às atividades da empresa, os encargos e regramentos da legislação trabalhista, a classificação dos custos diretos e indiretos, sua alocação e rateio para cada tipo de bem produzido para, então, se elaborarem as demonstrações contábeis.

Tais demonstrações são precedidas por lançamentos duplos, chamados de crédito e débito, em duas ou mais contas para cada operação realizada e que envolva a movimentação de valores dentro da organização empresarial. Todas essas operacionalizações ocorreram durante muitos anos através de registros escritos, manualmente, em livros.

Com o advento da tecnologia da informação, isso passou a ser feito com o auxílio de *softwares* contábeis específicos. O resultado dessa mudança foi o ganho de produtividade por parte dos profissionais de contabilidade, cujos setores passaram a requerer bem menos pessoas para seu desempenho.

Por sua vez, Coronado (2006) entende que o ganho de tempo e maior agilidade na obtenção das informações da contabilidade proporcionou o desenvolvimento de outras técnicas e produtos por esses profissionais. Uma vez elaboradas as demonstrações contábeis, é extraída delas uma série de indicadores econômicos de lucratividade, endividamento, giro de estoque, alocação de recursos e alavancagem financeira.

A tempestividade com que os dados econômicos das empresas passaram a ser disponibilizados permitiu o maior emprego desses indicadores, cuja utilidade reside na fidedignidade dos componentes patrimoniais no momento em que estão sendo visualizados, servindo de base para a tomada de decisão pelos administrados para a alocação dos capitais à disposição das empresas (NEVES & VICECONTI, 2013).

Considerando as necessidades das empresas perante a contabilidade, os conhecimentos requeridos por elas por parte dos contabilistas é muito centrado nas operações que envolvem o capital. Em consequência, o processo educacional desses profissionais tem como finalidade o atendimento das necessidades daquelas organizações.

Para tanto, há toda uma tradição educacional, ancorada em pressupostos pedagógicos e normativos para atingir seu objetivo, qual seja: a formação do profissional contábil desejado para atuar nas entidades que representam poder econômico - as empresas -. Uma vez vistas as finalidades e os meios pelos quais operam os profissionais contábeis, faz-se mister conhecermos as características de seu processo educacional e os discursos que o rodeiam, em seguida.

CAPÍTULO 3º

CARACTERÍSTICAS DIDÁTICAS DO ENSINO DE CONTABILIDADE: O PROCESSO DE ENSINO-APRENDIZAGEM DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Ao planejar uma aula, o professor mobiliza várias habilidades: ele pensa, reflete sobre os dados, define situações didáticas, escolhe os recursos a serem utilizados, distribui o tempo e escolhe o espaço de atuação, e prevê formas de avaliar o processo de ensino e aprendizagem. O plano de aula se caracteriza então como um formulário, onde são registradas as observações e previsões das atividades a serem realizadas pelo docente e alunos (BRITO, 2015, p.79).

O objetivo deste capítulo é discorrer acerca de elementos pedagógicos e discursivos presentes no ensino superior de Ciências Contábeis, na busca de compreendê-los por meio de autores de referência nas áreas que os descrevem, entendem e ensinam. Essa propositura se justifica pelo fato de a pesquisa ter tratado enfaticamente de conceitos, métodos, elementos e processos envolvidos na educação superior, de forma específica, do ensino da temática ambiental em disciplinas da estrutura curricular de cursos de graduação. Isso se deu porque nossa questão norteadora da pesquisa girou em torno da necessidade de detectar se existem conhecimentos e técnicas contábeis de natureza socioambiental lecionados na graduação capazes de serem aplicados nas empresas, em consonância com o que dizem Gomes *et al* (2012). Ante tal problemática, este capítulo se faz fundamental para compreender os elementos envolvidos no ensino superior capazes de alicerçar a investigação dos dados que *a posteriori* virão a ser analisados.

As práticas e os desafios na forma como ensinar estão cada vez mais voltados para as necessidades e realidades do aluno e do meio em que vive. Numa profissão prática e técnica como a contabilidade, que passa constantemente por alterações devido às mudanças no âmbito socioeconômico, formar profissionais capacitados e habilitados para lidar com os desafios é a prioridade do processo educacional.

Nesse sentido, em relação à didática pedagógica, Libâneo e Pimenta (1999) afirmam que o processo de ensino inclui não só os conteúdos programáticos, como também os livros didáticos, os métodos e formas organizacionais do ensino, como as atividades do professor e dos alunos e as diretrizes que regulam esse processo. Dessa forma, ao falarmos em Didática, referimo-nos, precipuamente, aos aspectos pelos quais essa disciplina é compreendida na concepção do ato de ensinar, o que inclui o comportamento e a atuação do docente ao transmitir o seu conhecimento, assim como sua metodologia e recursos para uma melhor assimilação por parte do aluno.

Nessa mesma direção, Candau (2009, p.23) diz que a “didática é conceituada como um conjunto de regras que visam assegurar aos futuros professores as orientações necessárias ao trabalho docente. Trata-se de uma disciplina técnica que tem como objeto específico a direção da aprendizagem”. Portanto, trata-se do estudo das técnicas de ensino em todos os âmbitos, o

qual busca uma forma de estimular e direcionar o conhecimento interligando-o com o convívio social e educacional. Nesse sentido, é fundamental conhecer o perfil do professor de Contabilidade, pois é o docente, segundo Freire (1996), que deve ser dotado de saberes e competências visando atingir aos seus objetivos educacionais.

Com o advento da globalização e a valorização da educação nas áreas de economia, observa-se um aumento na procura de cursos de graduação em Ciências Contábeis e, devido às novas tecnologias, diferentes fatores socioeconômicos e aparecimento de novos estudantes, os docentes têm a necessidade de também desenvolver capacidade de aprendizagem, através de métodos e técnicas que poderão melhorar a qualidade de ensino da Ciência Contábil e a inter-relação professor/aluno. Nessa perspectiva, de acordo com Candau:

O êxito dos procedimentos didáticos não lhe confere um valor absoluto a não ser que nos deixemos levar por uma concepção instrumentalista e pragmática de educação. Ou seja, o verdadeiro valor da aplicabilidade dos processos didáticos enquanto ciência que auxilia a ação do professor na eficiência da sua prática em sala de aula (CANDAU, 2009, p.25).

Portanto, a Didática oferece subsídios que são fundamentais no processo da construção do ensino e aprendizagem, considerando os objetivos, os conteúdos programáticos, as técnicas e os métodos aplicados pelo professor com a finalidade de organização da ação didática na educação. Segundo Brito (2015), a disciplina Didática é componente curricular fundamental e obrigatório nos cursos de Licenciatura, pois se destaca a necessidade de o professor em formação conhecer, refletir e compreender as diversas tendências pedagógicas.

Por ser uma disciplina técnica, a Didática, de acordo com Resende (2010), estuda procedimentos práticos e operacionais do ensino e, dessa forma, segundo a autora, pode ser determinada como Didática Geral e Didática Especial. A primeira refere-se diretamente à instrução do ensino e da prática em sala de aula.

Dessa forma, determina princípios e normas em torno do trabalho docente para um bom desempenho no processo de ensino/aprendizagem. A segunda faz uso das normas da Didática Geral e tem como base a análise de problemas correlacionados ao ensino de cada disciplina, expondo métodos e sugestões para solucioná-los.

É preciso frisar, no entanto, que há uma preocupação com a didática nos cursos de licenciatura, tanto teórica quanto prática, que não encontramos nos cursos de bacharelado, por serem estes de formação de profissionais voltados para o mercado de trabalho. Não se têm em sua estrutura curricular disciplinas que os tornem preparados para exercerem a função de docência. Assim, quando pretendem seguir a carreira docente, complementam sua formação

com cursos de Didática e Metodologia nas Pós-graduações, visto que essas disciplinas são pouco estudadas nos cursos de contabilidade e, quando ofertadas nos cursos de pós-graduação, são optativas. De acordo com Brito:

A disciplina Didática nos cursos de formação docente deve mobilizar os futuros professores para refletirem sobre as possibilidades do trabalho docente bem como pensar na forma das relações que são estabelecidas no contexto escolar. [...] Assim, a disciplina Didática deve promover reflexões e questionamentos sobre as formas de ensino e aprendizagem, as condições do trabalho docente, com o objetivo de desenvolver e formar professores críticos, que por sua vez contribuirão com o processo de formação de futuros cidadãos (BRITO, 2015, p.27).

Ocorre que a formação do educador de contabilidade em sua vivência prática como profissional é mais valorizada do que suas experiências com a pesquisa acadêmica ou mesmo como processo de formação a fim de adquirir métodos e práticas para o desempenho docente. Porém, o esperado é que haja uma busca permanente de conhecimentos devido a uma constante mudança de acontecimentos e fatos que obrigam um acompanhamento intelectual e formal por parte do docente (RESENDE, 2010).

A formação permanente dos professores é a resposta necessária a essas devidas mudanças. Essa dinâmica tornará o professor habilitado e capaz de enfrentar com êxito essas ocorrências no processo de ensino, seguindo exigências do cotidiano e da sociedade como um todo. (*idem*, p.124)

Diante dessa perspectiva, o educador contábil deve fazer com que essa prática educacional, baseada no processo formativo, esteja relacionada também ao processo social de forma consciente e reflexiva, obtendo clareza sobre as ações e maior reflexão no fazer pedagógico inerente à contabilidade. Com isso, espera-se do docente ânimo em aprender o novo para, então, ensiná-lo. Porém, este novo não se delimita apenas nas atualizações normativas, mas, sim, nos métodos e nas abordagens dos desafios de natureza social, moral e intelectual que surgem nas dinâmicas sociedades do século XXI.

3.1 O Perfil do Professor de Ciências Contábeis

É de grande relevância conhecer o perfil do professor de Ciências Contábeis pelo fato de ser ele o intermediador dos conteúdos que serão aplicados em sala de aula, assim como as formas dinâmicas e construtivas de aprendizagem utilizadas para a formação de novos profissionais da contabilidade.

Essa disciplina reside no limiar entre as ciências exatas, dada sua natureza quantitativa, e das sociais, devido aos elementos qualitativos de seus resultados. Todavia, ela

não possui licenciatura entre as disciplinas específicas de sua estrutura curricular. Essa característica exerce influência quando os profissionais contábeis adentram no campo da docência e passam da condição de executor contábil para formador de contabilistas. O professor é o agente transformador do processo ensino/aprendizagem, como também o responsável pela formação crítica de seus alunos.

Para o Conselho Federal de Educação (CFE), no artigo 4º da Resolução nº 20/77, do Conselho Federal de Educação (CFE):

[...] para o exercício do magistério superior, a qualificação básica e indispensável do docente será demonstrada pela posse de diploma de graduação expedido por curso superior em que se ministre matéria ou disciplina idêntica ou afim, pelo menos no mesmo nível de complexidade daquele para a qual é indicado (CFE, 1979).

Tornar-se um bom professor de Ciências Contábeis passa a ser o grande desafio. Segundo Kuenzer (1999), alguns atributos são essenciais para a formação desse bom profissional, dentre os quais podemos destacar: conhecimentos dos contextos sociais onde o profissional contábil se insere, sobre a instituição educacional, sobre teoria e prática educativa, sobre os conteúdos e os meios de serem explicados, ética e compromisso com a pesquisa acadêmica. Kuenzer afirma ainda:

As mudanças ocorridas no mundo do trabalho e das relações sociais puseram em curso novas demandas de educação, estabelecendo os contornos de uma nova pedagogia, e já que isso é uma afirmação corrente entre pesquisadores e profissionais da educação, e tarefa a ser feita por esses profissionais é traduzir o novo processo pedagógico em curso, elucidar a quem ele serve, explicitar suas contradições e, com base nas condições concretas dadas, promover as necessárias articulações para construir coletivamente alternativas que ponham a educação a serviço do desenvolvimento de relações verdadeiramente democráticas (*idem*, 1999 p.163-201).

O que se destaca em sala de aula é a própria experiência do docente e, dessa forma, percebemos que esse professor não apresenta nenhuma experiência prática e nem pedagógica. Ele reproduz o conteúdo dos livros didáticos, baseando-se em exemplos de antigos professores que teve no curso de Contabilidade e, ainda, experiências próprias ao longo de sua atuação no mercado como contador.

Porém, o que de fato se espera é que o professor seja o condutor do processo de ensino/aprendizagem, pois ele deve promover e acompanhar o processo de forma flexível e receptiva às novas experiências, despertando a curiosidade pela busca do saber e não a mera reprodução de conteúdos. Portanto, segundo Resende:

Para responder as expectativas e os desafios do sistema educacional, o profissional docente deve necessariamente evoluir e aperfeiçoar-se através de sua formação, uma vez que o aprimoramento do currículo é de suma importância para o seu desenvolvimento profissional (RESENDE, 2010, p.120).

Nesse quesito, a falta de treinamento para os docentes, de acordo com Schmidt (1996), é uma das maiores deficiências na educação no Brasil; tal entendimento é igualmente válido para o contexto da Ciência Contábil. Será preciso, para que haja uma mudança nesse aspecto, por exemplo, ser aplicada ao sistema de ensino referente à Contabilidade uma educação mais problematizadora, uma vez que forma um profissional com mais habilidades e competências do que a educação tradicionalista.

A formação do educador contábil deve resultar de sua vivência e da pesquisa como parte deste processo, com finalidade de formar a identidade do mesmo ao exercício profissional, assim como colaborar para que desenvolva de forma coerente suas atividades de educador.

Para tanto, é preciso que o foco do processo de ensino e aprendizagem saia do conteúdo conceitual para o desenvolvimento de competências e habilidades. É o que propõe Brito (2015) ao afirmar que, ao estabelecer o objetivo do processo de ensino e aprendizagem para o desenvolvimento de habilidades e competências, o professor deve, ao planejar e elaborar seus objetivos de aprendizagem, contemplar o ensino por competências.

Nesse entendimento, ainda segundo Brito (2015, p.127), “a atuação do professor é fundamental para que os alunos caminhem, construam seu conhecimento e desenvolvam suas competências, a partir de situações de aprendizagens planejadas”. Nesse sentido, as atividades devem ser desafiadoras, estimulantes e incentivar a pesquisa. Por outro lado, espera-se do professor de contabilidade uma boa fundamentação teórica, voltada para a produção de conhecimento em sala de aula, através de estratégias e meios para conduzi-lo a uma aprendizagem prática.

É importante salientar que o professor em contato direto com seu aluno desempenha diversas funções em suas práticas pedagógicas. Entre elas podemos destacar, de acordo com Resende (2010, p.129), “a função incentivadora”, pois, de acordo com a autora, o professor “deve aproveitar a curiosidade do educando e transformá-la em incentivo para o processo de aprendizagem”. Espera-se, portanto, que, através das atividades propostas pelo docente, os alunos de Ciências Contábeis, por terem saberes diferentes, possam também conhecer outras maneiras de resolução inerentes ao conteúdo proposto em sala de aula. Segundo Perrenoud:

Desenvolver uma competência pressupõe aprender a selecionar os conhecimentos que dizem respeito a essa competência. Nesta perspectiva, se os conteúdos já estiverem presentes, sem envolver os alunos na seleção, o aluno não vivencia essa prática e não desenvolve habilidades, não se mobilizam (PERRENOUD, 2000, p.35).

De acordo com a Resolução 04/97 (BRASIL, 2006, p.1), o Ministério de Educação e Cultura (MEC) traçou as diretrizes para o perfil do egresso no curso de Ciências Contábeis:

a) Ser proficiente:

No uso da linguagem contábil, sob a abordagem da teoria da comunicação;

Na visão sistêmica, holística e interdisciplinar da atividade contábil;

No uso de raciocínio lógico e crítico-analítico para a solução de problemas na elaboração de relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários;

Na articulação, motivação e liderança de equipes multidisciplinares para a captação de dados, geração e disseminação de informações contábeis.

b) Ser capaz de:

Desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;

Exercer com ética as atribuições e prerrogativas que lhes são prescritas por meio de legislação específica. (*idem*)

Considerando um currículo interdisciplinar, os profissionais contábeis poderão relacionar a teoria adquirida na universidade com a realidade, sendo capazes de intervir em decisões e envolver de uma forma geral a relação da teoria com a prática.

Partindo desse pressuposto, questiona-se como bacharéis em Ciências Contábeis tornam-se professores, visto que há uma grande diferença nas graduações em Licenciaturas, que possuem formação específica para lecionar, e os bacharéis, que não recebem tal formação. A especialização *Lato Sensu* é, portanto, a opção para a especialização do bacharel para a docência e, nesse contexto, não atende à formação do professor. É preciso destacar, portanto, que o currículo de Ciências Contábeis não contempla na formação acadêmica os saberes pedagógicos, por ser bacharelado, o que não ocorre quando se trata de licenciaturas.

3.2 - Planejamento, Plano de Ensino e Plano de Aula

O planejamento é um processo contínuo de organização e reúne ações articuladas, organizadas e intencionadas para concretizar uma finalidade, cujo objetivo principal é a eficiência.

Assim sendo, o planejamento parte da análise de uma condição da realidade, para a qual se busca uma possível solução e alternativas para alcançar esse objetivo. Baseado neste conceito, é de fundamental importância para um planejamento que as pessoas envolvidas saibam como elaborá-lo e executá-lo. Segundo Libâneo (2001, p.221), o planejamento “é um

processo de racionalização, organização e coordenação da ação docente”, que deve guiar e orientar o seu plano de ensino.

O curso de Ciências Contábeis tem por objetivo principal a formação de um profissional habilitado ao exercício da profissão nos contextos que abrangem o social, econômico, cultural e político. Além de formar um novo perfil do profissional docente com uma sólida formação teórica e prática, está voltado a uma atuação crítica e reflexiva acerca da área de contabilidade diante de uma economia globalizada e com novos desafios, dentre os quais destacamos os socioambientais.

Para tanto, é preciso que o docente de Ciências Contábeis compreenda a necessidade de aperfeiçoamento profissional, interpessoal e institucional contínuo. O planejamento, portanto, segundo Brito (2015, p.49), deve ser uma ação inerente a todas as profissões; cabe ao professor, em sua prática, planejar sua atuação a partir de seus objetivos e da realidade social dos discentes. Para ela:

Ao planejar o ensino, o docente, prevê de forma harmoniosa e estruturada todas as fases do trabalho pedagógico, não permitindo que a proposta inicial se desvirtue. O planejamento de ensino permite que o trabalho docente reflita uma linha de raciocínio, uma concepção pedagógica, que o professor e a instituição optaram por seguir (BRITO (2015, p.49).

É necessário salientar que existem vários níveis de planejamento. Logo, é preciso que os professores saibam construí-lo, a partir de alguns documentos norteadores, tais como os Referências Curriculares Nacionais – RCN -, os Parâmetros Curriculares Nacionais – PCN -, o Projeto Político Pedagógico – PPP -.

Neste estudo, daremos ênfase aos tipos de planejamentos didáticos, uma vez que são fundamentais para o processo de ensino-aprendizagem que envolve o professor e o aluno de Ciências Contábeis. Segundo Resende (2010, p.55), os tipos de planejamentos didáticos são:

- Planejamento Educacional, que consiste num processo sistêmico, a nível nacional, estadual e municipal, e resume-se no processo de avaliação e reflexão das várias fases do sistema educacional, para denominar as suas objeções e antecipar os meios de solução.
- Planejamento Curricular, que consiste na atividade que envolve as disciplinas com o objetivo de organizar um sistema de relações lógicas dentro de um ou vários campos de conhecimento, visando favorecer ao máximo o processo de ensino/aprendizagem.
- Planejamento de Ensino, que é uma descrição do Planejamento Curricular e fundamenta-se em explicar de forma mais detalhada e sólida o que o educador realizará em sala de aula para que os discentes possam atingir os objetivos almejados (RESENDE, 2010, p.55)

Portanto, o ato de planejar, de acordo com Brito (2015, p.58), “pressupõe a busca de estabilidade entre os caminhos, e o objeto desejado, permeados de recursos, querendo

melhorar o funcionamento de algum sistema, ou alguma atividade”. O Plano de Ensino, por sua vez, é um documento que se deve pautar nos objetivos do professor e no processo de ensino/aprendizagem.

De acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB Lei nº - 9394/96), “o foco da educação tem sido transferido da perspectiva de como se ensina para a de como se aprende”. Assim, o trabalho do professor é elaborar o seu plano de acordo com o planejamento da instituição, podendo ser anual ou semestral. No que se refere à instituição de formação superior, é semestral, podendo ser dividido em módulos ou unidades.

Na concepção de Libâneo (2001, p.67), “o plano de ensino é um documento guia que serve para dar sentido à prática docente, partindo da reflexão da própria prática, sendo, portanto, um documento aberto e flexível”. O professor de Ciências Contábeis, portanto, deve estar atento ao seu Plano de Ensino. Nele devem conter os dados de identificação da disciplina, ementa, objetivos, conteúdo programático, metodologia, avaliação e bibliografia básica e complementar da disciplina.

Para Brito (2015, p.67), “a elaboração do Plano na perspectiva do ensino-aprendizagem é um procedimento de construção de saber para os alunos e docentes”. Nesse sentido, o Plano de Ensino, para a autora, possui três dimensões:

- A análise da realidade ou diagnóstico (tem como objetivo identificar os obstáculos para mudar a realidade. É o ponto de partida para se elaborar o plano).
- A projeção de finalidades ou estabelecimento dos objetivos a serem alcançados (determina o caminho, para alcançar os objetivos elencados).
- As formas de mediação ou seleção da metodologia a ser utilizada (procedimento de atuação na realidade (BRITO, 2015, p.67)

Dessa forma, o professor, baseando-se nessas dimensões, segundo Padilha (2001, p.36), “tem condições de traçar objetivos viáveis de serem atingidos e saber como vai avaliar os resultados do processo de ensino aprendizagem”.

O Plano de Aula, no entanto, é algo inerente ao trabalho do professor, pois a aula é a forma de modalidade da didática mais usada no processo de ensino/aprendizagem e deve resultar num trabalho escrito e sistematizado que abrange todos os conhecimentos e atividades que se pretende realizar em uma determinada aula.

Nessa perspectiva, o professor deve elaborar seu Plano de Aula. Segundo Libâneo (1994), o docente objetiva operacionalizar o plano de ensino explicando as ações que serão realizadas. Ele leva em consideração suas fases: a preparação e apresentação de objetivos,

conteúdos e tarefas; o desenvolvimento da matéria nova; a consolidação (fixação de exercícios, recapitulação, sistematização); a aplicação e avaliação.

No Plano de Aula, o professor de Ciências Contábeis deve anotar o que se pretende fazer, não esquecendo o modo como vai fazer, como também o tempo que precisará para realizar as atividades previstas. Ao planejar uma aula, o docente deverá levar em consideração, segundo Resende (2010, p. 90), os seguintes aspectos:

- Saber que a aula é um período de tempo variável;
- Identificar o assunto que será abordado, tendo consciência que raramente completamos em apenas uma aula o progresso de uma unidade;
- Concretizar os objetivos propostos, não esquecendo que, ao iniciar cada tópico, deve-se seguir a sequência após o que foi finalizado;
- Seguir uma sequência lógica, demonstrando organização e clareza das ideias em torno do conteúdo abordado, possibilitando uma melhor compreensão do assunto.
- Indicar os processos metodológicos, destacando aulas com fins específicos; (RESENDE, 2010, p. 90).

Dessa forma, o Plano de aula serve para ajudar o professor a ensinar os conteúdos e prevê estratégias de ensino/aprendizagem partindo da realidade do aluno. Com base nesta afirmação e ainda segundo Resende (2010), é preciso enfatizar que a flexibilidade do Plano de Aula faz parte do roteiro de adaptações indispensáveis ao professor. Nesse sentido, torna-se um forte aliado, por ser um documento que fará o professor alcançar seus objetivos no processo de ensino/aprendizagem.

3.3 – A Avaliação no Curso de Ciências Contábeis

A avaliação é uma ação que se faz presente em nosso dia a dia, pois está relacionada ao processo de ensino/aprendizagem e ao rendimento do aluno. Segundo Berger (2011, p.13), “a avaliação consiste em um processo de definição de objetivos, uso de procedimentos para coleta de informações, a fim de favorecer a tomada de decisões”.

O progresso alcançado pelos alunos reflete a eficácia do ensino, uma vez que, ao avaliar os seus alunos, o professor está, de certa forma, avaliando o seu próprio trabalho pedagógico. Este processo, no entanto, ainda continua centrado no professor, o qual deve atribuir notas para a aprovação ou reprovação dos alunos.

Dá ser responsabilidade do professor aperfeiçoar seus métodos e técnicas avaliativas. Dessa forma, na concepção de Vasconcelos (1994, p.151), a avaliação é “um processo abrangente da existência humana, que implica uma reflexão crítica sobre a prática, no sentido

de captar seus avanços, suas resistências, suas dificuldades e possibilitar uma tomada de decisão sobre o que fazer para superar os obstáculos”.

As funções da avaliação variam de acordo com os diferentes momentos do processo de ensino/aprendizagem. Essas funções são de grande importância no planejamento e na prática do professor, uma vez que elas são meios ou direcionamentos que dão sentido ao processo avaliativo.

O ensino de graduação em Ciências Contábeis, por ser marcado pelo tecnicismo da profissão, vê o professor como aquele que atua em empresas ou órgãos governamentais com vasta experiência, cuja incumbência é transmitir o conhecimento adquirido através de sua prática. A partir dessa concepção, o professor deve selecionar o modelo de avaliação a ser utilizado, uma vez que este processo lhe permitirá identificar as dificuldades dos alunos e, a partir do resultado, ele poderá agir para melhor cumprir seus objetivos.

Dentre os diversos tipos de avaliação, daremos destaque, de acordo com Resende às seguintes:

- Avaliação diagnóstica, cujo objetivo é verificar o conhecimento que o aluno já possui e suas particularidades.
- Avaliação formativa, cuja função é controladora e informa ao professor e ao aluno sobre o rendimento da aprendizagem.
- Avaliação somativa, cuja função é classificatória, uma vez que qualifica o aluno no fim de um semestre, de acordo com níveis de aproveitamento (RESENDE, 2010, p.135).

Segundo Libâneo (1994), essas funções devem ser articuladas, através de instrumentos de avaliação diversificados, em momentos diversos, para possibilitar diferentes olhares ao processo de ensino/aprendizagem.

As dificuldades encontradas no curso de Ciências Contábeis têm a ver com a necessidade de utilizar práticas mais comuns relacionadas às áreas tecnológicas, centradas na avaliação somatória e classificatória. Não obstante, faz-se necessário trazer para o ambiente da docência momentos de reflexão quanto ao modo de fazer um ensino voltado para o profissional que se deseja formar, visto que percebemos a presença da avaliação na perspectiva tecnicista. Portanto, segundo Berger:

Há necessidade de rever as disciplinas integrantes da parte pedagógica nos cursos de licenciaturas e outros, a fim de contemplar a avaliação da aprendizagem, sob novas perspectivas que favoreçam a obtenção de informações para analisar o desempenho do aluno bem como refletir e redimensionar o trabalho pedagógico (BERGER, 2011, p.50).

A avaliação não deve enfatizar apenas a aprendizagem dos alunos, mas deve favorecer o trabalho do professor. De acordo com Lukesi (2002), uma avaliação conduzida de forma inadequada pode possibilitar a repetência do aluno e contribuir para um processo que inviabiliza a democratização do ensino. Para ele, o uso incorreto da avaliação pode ocorrer de várias formas: “testes mal elaborados, uso autoritário da avaliação como mecanismo disciplinar das condutas sociais e a correção inadequada diante da falta de critérios e utilização insatisfatória dos resultados” (*idem*, p.66).

No ensino superior, a avaliação se dá de acordo com a instituição de ensino, podendo variar em seu processo ou através de outras avaliações determinadas pelo professor. Nessa perspectiva, visa ao desenvolvimento máximo do educando, exercendo uma função classificatória e burocrática.

Geralmente, destacam-se as seguintes formas de avaliações:

a) Verificação de Aprendizagem – trata-se de avaliação individual, escrita ou prática observada a natureza do componente curricular, referente ao conteúdo programático cumulativo, em calendário específico; b) Verificação Substituta ou Segunda Chamada – avaliação escrita com conteúdo cumulativo, referente a todo o semestre letivo, ofertada ao aluno que a requerer, destinada a substituir a avaliação perdida pelo mesmo; c) Verificação Final – avaliação escrita com conteúdo cumulativo referente a todo o semestre letivo, ao aluno que a requerer, desde que o resultado obtido nas avaliações anteriores seja inferior a sua média.

Correlacionando a avaliação no curso de Ciências Contábeis com o de Licenciatura, percebemos que, em ambos, o processo se dá como uma atividade de acompanhamento restrito apenas ao teste, o qual avalia o desempenho da aprendizagem através das notas obtidas pelos alunos. Nesse aspecto, a avaliação pode assumir um papel controverso, visto que é possível ocorrer eventuais afastamentos entre a teoria e a prática.

Para Berger (2011, p.50), “os procedimentos avaliativos mais frequentes são as provas e/ou seminários, donde se verifica que os métodos tradicionais em avaliação continuam ainda em voga nos cursos de nível superior”. Baseando-se nesse fato, testar e medir fazem parte do mesmo processo de mensuração. De acordo com Resende (2010, p.140), “a relação entre os dois tipos de avaliação é predominantemente da social sobre a pedagógica, o que impede o desenvolvimento de práticas de avaliação que contribuíssem para a obtenção do êxito no

processo de ensino e aprendizagem”. Diante desse quadro, o professor tem um papel significativo ao acompanhar o desempenho de seus alunos.

Dessa forma, enfatizamos que o ato de acompanhar o desempenho do aluno difere do ato de corrigir. Segundo Berger (2011), corrigir consiste em apontar erros e acertos, reescrever a resposta, consertar o errado; enfim, para ele, é um ato coercivo, em que o professor, como dono do saber, impõe a resposta sem respeitar as respostas e o nível do aluno.

Perde-se, portanto o propósito da avaliação, que é verificar se o aluno está dominando de forma gradativa os objetivos propostos pelo docente, uma vez que a avaliação, de acordo com Haydt (2008, p.21):

Não apenas fornece dados para que o professor possa realizar um trabalho de recuperação e aperfeiçoar seus procedimentos de ensino como também oferece ao aluno informação sobre seu desempenho em decorrência da aprendizagem, fazendo conhecer seus erros e acertos e dando-lhe oportunidade para recuperar suas deficiências (HAYDT, 2008, p.21).

Desse modo, o ensino de Contabilidade torna-se complexo pela sua estrutura profissional e multicultural, da qual se estende a formação dos docentes, que não possuem uma formação acadêmico-pedagógica e apresentam apenas o domínio de conteúdos específicos limitantes para exercício da docência. A ênfase na formação do profissional contábil é torná-lo capaz de analisar e implementar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, como também prover os usuários com informações precisas.

Dessa forma, o curso de Ciências Contábeis deve oportunizar e dar condições para que o futuro contador seja capaz de identificar, mensurar, registrar e informar o que ocorre no patrimônio de uma empresa, assim como compreender questões tanto científicas, quanto técnicas, sociais, econômicas e financeiro-patrimoniais das entidades.

O ensino de Ciências Contábeis, por não contemplar a formação acadêmica pedagógica ou disciplinas relacionadas a conteúdos didático-pedagógicos, necessita inserir em sua estrutura curricular uma didática específica. Esta deve contemplar as dimensões humanas, ou seja, além de exercer sua prática como contador, o profissional contábil precisa ter competências relacionadas à formação profissional, pois deve ser capaz de correlacionar a prática organizacional, administrativa e tecnológica à comunicação, liderança, relações organizacionais e interpessoais inerentes à natureza humanista, superando, destarte, a distância entre a teoria e a prática. Essa necessidade ocorre em grande medida porque os conteúdos ministrados pelo corpo docente de Ciências Contábeis são tratados e considerados

como verdades prontas e acabadas, mas, ao contrário, precisam ser contextualizadas e relacionadas à realidade.

Considerando a realidade da Universidade Federal de Sergipe, conforme constam nos programas de curso, é importante ressaltar que a falta da disciplina Estágio Supervisionado no curso de Ciências Contábeis exigirá do professor de contabilidade maior tempo em sala de aula, assim como um plano de aula mais elaborado com a finalidade do incentivo à pesquisa e prática, simultaneamente. Somando-se a isso, enfatizamos também que o professor, por não ter experiência prática na área pedagógica, mesmo havendo avanços no campo do ensino e da tecnologia, estará propenso a apresentar a seus alunos apenas os conteúdos dos livros e a sua própria experiência baseada nas aulas de professores que teve em seu curso, foi o por nós notada durante a graduação, entre 1999-2004, e no exercício da docência, 2013-2016, em entrevistas e observações informais.

3.4 A Estrutura Curricular de Ciências Contábeis

No início do século XX, segundo Santana (2011, p.30), “a reforma curricular, em todo o mundo, ganhou força, suscitando discussões acerca da qualidade de educação”. O grande desafio da educação atual é correlacionar os conteúdos pedagógicos a fatos, acontecimentos voltados para a nossa realidade.

Para atingir este propósito, as estruturas curriculares, de acordo com Santana (2011 p. 35), “Devem contemplar ações de ensino e aprendizagem que ultrapassem as barreiras dos conteúdos, valorizando o papel da mediação, da facilitação, da orientação, tornando o aluno o centro da aquisição de novos saberes e descobertas.”

Seguindo essa premissa, a estrutura curricular estabelece um trabalho de envolvimento do dia a dia com a prática pedagógica relacionada ao contexto em que o aluno está inserido, cujo objetivo é a organização das práticas educativas com a finalidade de cumprir as exigências culturais e a própria formação do educando. Portanto, o currículo tem como uma de suas principais funções contemplar conteúdos que aliem base conceitual à prática pedagógica e estas voltadas para o exercício da prática profissional (RESENDE, 2010).

Com isso, espera-se, segundo Santana (2011), a elaboração de um currículo adequado, que vá além dos conteúdos a serem ministrados pelo professor e que leve em consideração os aspectos socioculturais em que a instituição está inserida e a competência dos professores.

De acordo com o MEC/PDE (2007, p.29), a relação entre a forma e conteúdo é igualmente dialética e é sua justa mediação que ocorre via discurso educativo, que dá ao educando condições de aprender e agir automaticamente dentro de um marco de referência universalista:

É essa condição que permite ao indivíduo autônomo tanto sua autodeterminação, seja colocando-se da perspectiva ética de membro de uma comunidade em devir, seja pela afirmação de seu próprio valor por meio de atividades criativas, como as ciências ou as artes. Educação sistêmica, ordenação território e desenvolvimento são princípios do PDE (BRASIL, MEC/PDE, 2007. p. 29).

Considerando isso, a resolução CNE/CES nº 10 de 10 de dezembro de 2004, art. 3º, determina que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar que o futuro contador seja capacitado nos seguintes aspectos:

- I- compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;
- II- apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com plena utilização de inovações tecnológicas;
- III- revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com advento da tecnologia da informação.

Portanto, de acordo com Resende (2010), o projeto curricular vai além da sala de aula, exigindo atuação em diversas dimensões e determinações fundamentadas, concretas e criativas para que haja uma melhoria em nosso sistema educacional.

Destarte, o projeto curricular deverá sempre fazer uso de novos recursos que permitam a todos os agentes sociais do processo educacional atingir a finalidade de melhor formar e capacitar o educando. Tal projeto, portanto, ainda baseado no art. 5º da resolução CNE/CES nº 10:

Determina como deve ser o projeto pedagógico e a organização curricular dos cursos de graduação em Ciências contábeis, para que seus conteúdos revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais.

Conclui-se que é preciso observar o perfil do aluno de Ciências Contábeis para que se atenda aos seguintes campos interligados de formação:

- I- Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

- II- Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de qualificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III- Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para a contabilidade.

Mostrando de outra forma, temos o quadro abaixo.

Quadro 02 – Elementos da Formação do Profissional Contábil

Formação Básica	Formação Profissional	Formação Técnico- Prática
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Administração ➤ Economia; ➤ Direito; ➤ Métodos quantitativos; ➤ Matemática; ➤ Estatística. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Teorias da Contabilidade; ➤ Noções de atividades atuariais; ➤ Noções de quantificações financeiras e patrimoniais, governamentais e não governamentais; ➤ Auditoria; ➤ Perícia e Arbitragem; ➤ Controladoria. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Estágio curricular supervisionado; ➤ Atividades complementares; ➤ Estudos independentes; ➤ Conteúdos Optativos; ➤ Prática em Laboratório de Informática

Fonte: Adaptado da Resolução CNE/CES n. 10 de 2004

Os professores de Contabilidade, por sua vez, precisam ser capazes de refletir sobre suas práticas, uma vez que se tornam pesquisadores do saber e do fazer pedagógico com foco nos resultados que esperam alcançar, através de seus métodos aplicados em sala de aula, assim como no que se refere ao processo de ensino/aprendizagem. Segundo Resende (2010, p.77), no projeto curricular, “leva-se em consideração a questão da ajuda pedagógica que o professor dá ao aluno, o que leva a formular uma série de princípios relativos à maneira de ministrar o ensino”. Para tanto, é preciso que haja uma prioridade na renovação na estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis, com a finalidade de tornar as aulas de contabilidade mais dinâmicas e reflexivas e, ao mesmo tempo, mais atualizadas “num

contexto interacionista, onde professor e aluno trocam informações sobre a temática proposta pelo plano de aula” (SANTANA, 2011, p.152).

Essa modificação da prática educativa, segundo Gorodicht e Souza (1999, p.77), “favorecerá um processo que proporciona o conhecimento, a investigação e a reflexão da realidade, de forma implícita de pensar e de agir”, estruturando-se em uma ação educativa possível. Dessa forma, de acordo com o art. 6º da resolução CNE/CES nº 10:

A organização curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis estabelecerá, expressamente, as condições para a sua efetiva conclusão e integralização curricular, de acordo com os seguintes regimes acadêmicos que as Instituições de Ensino Superior adotarem: regime seriado anual; regime seriado semestral; sistema de créditos com matrícula por disciplina ou por módulos acadêmicos, com a adoção de pré-requisitos, atendido o disposto nesta Resolução.

De acordo com a referida resolução, os cursos de Ciências Contábeis têm por objetivo formar profissionais nas áreas de Contabilidade e Auditoria. Dessa forma, o profissional de contabilidade será capacitado para:

- Desempenhar funções ligadas à gestão financeira das entidades de direito público e de direito privado em todos os ramos da atividade econômica, nas instituições não econômicas e nos órgãos governamentais das administrações direta e indireta;
- Enfrentar os desafios que se lhes apresentem no campo profissional, a partir do domínio dos conhecimentos técnico-científicos que lhes permitam acompanhar os avanços da ciência e da tecnologia.

Percebemos, dessa forma, que o principal objetivo do curso de Ciências Contábeis é formar profissionais dotados de competências e habilidades técnicas e analíticas, com capacidade de análise crítica, bem como de aprendizado contínuo, imprescindível para o exercício profissional, numa sociedade em constantes mudanças.

No que se refere à estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis, tomando como base a Universidade Federal de Sergipe – UFS, ela apresenta as seguintes disciplinas constantes do quadro 03:

Quadro 03 – Disciplinas do curso de Ciências Contábeis

<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidade Geral I (Prática) - Instituições do Direito - Matemática Básica - Introdução à Administração - Fundamentos de Economia - Contabilidade Geral II - Direito Civil - Português Instrumental - Matemática Financeira - Contabilidade Comercial - Contabilidade Rural - Direito Previdenciário - Introdução à Estatística - Sociologia das Organizações - Contabilidade de Custos - Administração Financeira I - Direito Constitucional I - Iniciação Empresarial - Direito Tributário - Contabilidade Tributária I - Contabilidade Tributária II 	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidade Industrial - Contabilidade de Serviços - Contabilidade das Instituições Financeiras - Contabilidade Avançada - Auditoria I - Auditoria II - Direito do Trabalho - Teoria Contábil - Contabilidade Pública I - Contabilidade Pública II - Introdução à Metodologia Científica - Contabilidade Gerencial - Análise das Demonstrações Contábeis - Obrigações e Rotinas Trabalhistas - Contabilidade Ambiental - Controladoria - Perícia Contábil - Obrigações e Rotinas Fiscais - Ética Geral e Profissional em Contabilidade - Contabilidade do 3º Setor - Práticas e Rotinas Contábeis - Noções de Atuariais
--	--

Fonte: Elaboração própria a partir do Curso de Ciências Contábeis da UFS em 2017.1

A matriz curricular da UFS, no decorrer do tempo, sofreu várias alterações. Disciplinas foram incluídas e outras, excluídas. Mas, em nenhum dos momentos das mudanças do currículo, foi vista nenhuma disciplina de licenciatura que fizesse de um contador um professor. É possível depreender pelo título das disciplinas expostas no quadro 03 acima, o que será corroborado ao se analisar os conteúdos e temas que constam nos programas das mesmas.

A inclusão de uma disciplina de cunho pedagógico, ainda que em caráter optativo, seria uma ação, a nosso ver, recomendável, na medida em que será dos quadros discentes que surgirão os futuros docentes. Indo além, no próprio desempenho profissional, os contabilistas

acabam assumindo funções pedagógicas quando devem orientar e explicar elementos contábeis aos empresários, superiores ou mesmo novos funcionários do setor contábil. Portanto, de acordo com Santana

Apesar de ser necessária a formação de um currículo, do ponto de vista normativo e legal, bem como ser utilizado como “um guia” para educadores e educando, o seu uso pode se aproximar ou se afastar do que foi planejado. Assim como um planejamento é flexível, o currículo também possui essa característica (SANTANA, 2011, p.73).

Sendo assim, segundo Moreira (2009), as preocupações entre a teoria e a prática, neste aspecto, no que se refere ao curso de Ciências Contábeis e aos conteúdos curriculares, devem desenvolver propostas nas quais questões de currículo, metodologia, relação professor-aluno e avaliação sejam tratadas de maneira articulada.

Nesse âmbito, Perrenoud (2008, p.155) afirma que “o sucesso do ensino e da aprendizagem depende em muito da atuação adequada do corpo docente”, pois ele deixa de ser o instrutor para se tornar um professor pesquisador, mediador do processo de ensino e protagonista das práticas educativas. No entanto, a instituição tem autonomia para alterar a estrutura curricular do curso, devendo esta alteração ser aprovada pelo colegiado superior da instituição, com registro em ata.

3.5 Métodos de Ensino nas Ciências Contábeis

A metodologia de ensino se fundamenta, segundo Brito (2015, p. 134), “em uma concepção de homem, de ser humano e de indivíduo”. Por estar vinculada aos objetivos gerais e específicos e enfatizar certa semelhança com a Didática, a metodologia reflete tendências pedagógicas, sociais, econômicas, políticas, ligadas às técnicas e recursos de ensino.

De acordo com Resende (2010, p.109), “enquanto a Metodologia estuda os métodos de ensino, a Didática, por sua vez, cria técnicas que vão auxiliar e dar valor ao desempenho do processo de ensino/aprendizagem”. Nesse entendimento, Paiva (1981, p.11) afirma sobre a metodologia do ensino:

É conceituada como um conjunto de regras e procedimentos prescritivos que têm o objetivo de orientar o ensino e a aprendizagem, ou mesmo um conjunto de normas metodológicas referente à aula, seja na ordem das questões, ou no ritmo do desenvolvimento, como no próprio processo de ensino (PAIVA, 1981, p.11)

Nesse contexto e sentido educacional, podemos afirmar que os métodos são indicadores de direção que permitem ao professor alcançar o objetivo proposto, visando uma metodologia de ensino que atenda aos interesses dos discentes, atentando para a individualização de cada aluno. Para Resende (2010, p.111):

Os métodos de ensino devem, portanto, contribuir para a organização do pensamento e participação ativa das experiências de aprendizagem, observando, lendo, escrevendo, experimentando, propondo hipótese, solucionando problemas, comparando, classificando, ordenando, analisando, sintetizando, entre outros (RESENDE, 2010, p.111).

Faz-se necessário saber, no entanto, quais os métodos utilizados pelos professores no processo de ensino/aprendizagem no curso de Ciências Contábeis, assim como se estes métodos são eficazes e atraentes na transmissão de conhecimento aos discentes.

Basicamente, não existe uma classificação universal no que se refere aos métodos de ensino, mas conclui Resende (2010, p.112) que “para que consigamos êxito na concretização do processo de aprendizagem, devemos estabelecer a escolha sobre o método de ensino a ser utilizado e praticar esses métodos com eficiência”.

A tipologia dos métodos é, portanto, diversificada. Dentre as quais podemos apresentar alguns métodos utilizados ainda por professores em sala de aula que, segundo Madureira, Succar Junior e Gomes, merecem destaque:

Métodos Tradicionais –se apoiam na autoridade, no professor, e a educação renovada como aquela que se fundamenta no aluno, nas suas motivações; a pedagogia libertadora, centrada na discussão de temas sociais e políticos, nesse método o professor coordena atividades e atua juntamente com os alunos; e a pedagogia construtiva que é uma construção contínua, produto de interações entre os objetos do meio e o sujeito (idem, 2011, p.44)

Nesse método, Madureira, Succar Junior e Gomes (2011) ainda afirmam que os alunos são vistos como participantes ativos no que se refere ao processo de troca de informação e os professores se limitam a definir tarefas e sugerir o conteúdo. Já Teodoro e Vasconcelos et al (2005, p.112) enfatizam três métodos, a saber:

- a. Métodos Afirmativos - Que podem ser expositivos e demonstrativos.
- b. Métodos Interrogativos - Que são perguntas que levam os alunos a chegarem aos resultados esperados;
- c. Métodos ditos Ativos - Que é a junção dos dois métodos anteriores.

Em relação a esses métodos, Brito complementa:

Os Métodos Afirmativos podem ocorrer através da forma de comunicação oral dos conhecimentos. O aluno é, portanto, passivo e reativo, por apenas responder a afirmativa do professor. Já o Método Interrogativo, o aluno é mais ativo na construção da sua aprendizagem buscando soluções para os problemas colocados pelo professor. Quanto ao Método Ativo, os alunos são sujeito da sua aprendizagem, são totalmente ativos e o professor um mediador (BRITO, 2015, p.136)

Assim, os cursos de graduação, especificamente de Ciências Contábeis, têm como objetivo principal formar profissionais capacitados para o mercado de trabalho e, dessa forma, os professores utilizam alguns métodos didáticos para transmitir as informações necessárias para o processo de ensino/aprendizagem, pois, segundo Resende (2010, p.45), “o profissional

docente, ao direcionar o processo em relação à aprendizagem dos alunos, dispõe da utilidade de um conjunto de ações e procedimentos” necessários para o desenvolvimento integral do discente.

Vale ressaltar que a formação de profissionais para o mercado de trabalho, no curso de Ciências Contábeis, está relacionada com a habilidade destes profissionais em trabalhar em grupo e, para isso, devem saber expressar-se e comunicar-se, assim como estar preparados para os desafios do dia a dia.

Para conseguirem tal autonomia, precisam, também, desenvolver o papel de agente ativo no processo de ensino/aprendizagem. O professor se deve conscientizar de que a aprendizagem dos discentes é o principal objetivo da graduação e que, para o exercício de docência em contabilidade, exigem-se competências específicas que vão além de um diploma de bacharel, uma vez que o professor é um contador técnico-especialista sem formação pedagógica e sem vivência acadêmica.

Em relação ao formando em contabilidade, espera-se, ao término do curso de Ciências Contábeis, que ele seja um profissional dotado de uma visão crítica e sistêmica, capaz de relacionar a prática contábil com a realidade e outros ramos do conhecimento. A interdisciplinaridade é, portanto, de grande importância no curso de contabilidade, pois não há como dissociar as disciplinas de diferentes cursos e áreas, uma vez que a contabilidade é interdisciplinar por natureza.

Para Japiassu (1976, p.57), “a interdisciplinaridade aparece como o instrumento e a expressão de uma crítica interna do saber”. Afirmando que ela é “um meio de superar o isolamento das disciplinas como uma maneira de abandonar a pseudo-ideologia da independência de cada disciplina” (*idem*). É importante salientar que esse processo de integração entre os saberes e cursos é muito debatido na academia, todavia sem um entendimento pacificado na matéria. Decerto, a interdisciplinaridade é um elemento basilar dentro dos conceitos e perspectivas da sustentabilidade ambiental e bem como nos projetos pedagógicos que visem à formação de um profissional mais generalista que especialista. Essa inter-relação, no entanto, deve funcionar como ponto de convergência entre as disciplinas, para que o educando possa refletir de forma crítica e interligada às diversas visões. Na concepção de Japiassu (1976, p.74), “a interdisciplinaridade se caracteriza pela intensidade das trocas entre os especialistas e pelo grau de integração real das disciplinas, no interior de um projeto específico de pesquisa”. Nessa concepção, Japiassu (1976, p.32) ainda destaca:

A característica central da interdisciplinaridade consiste no fato de que ela incorpora os resultados de várias disciplinas, tomando-lhes de empréstimo esquemas conceituais de análise a fim de fazê-los integrar, depois de havê-los comparado e julgado. Entre outras razões que justificam o empreendimento interdisciplinar, podemos avançar que, reunidas às que forneceremos, mostram outros caminhos que permitem reajustar o ensino universitário das ciências humanas às exigências da sociedade, e proceder a uma revisão total dos métodos e do espírito desse ensino (JAPIASSU, 1976, p.32).

Diante desse fato, o curso de Ciências Contábeis revela a necessidade de diversificar também seus métodos de ensino, uma vez que o aluno é um agente passivo do Método Tradicional de ensino. Assim, a interdisciplinaridade vai proporcionar o conhecimento integral na formação do contador, o qual estará preparado para solucionar problemas de diversos setores dentro das organizações, assim como outros oriundos de exigências legais e fiscais que lhe são externas.

Segundo Fazenda(1994, p.31):

Os professores portadores de uma atitude interdisciplinar encontram a marca da resistência que os impele a lutar contra a acomodação embora em vários momentos pensem em desistir da luta. Duas dicotomias marcam suas histórias de vida: luta/resistência e solidão/desejo de encontro (FAZENDA, 1994, p.31)

Por outro lado, o profissional contábil deve estar atento aos processos de mudanças nos ambientes tanto internos quanto externos das organizações, pois se espera que ele forneça, de forma confiável, ágil e tempestiva, relatórios gerenciais a todos os níveis organizacionais para as tomadas de decisão, de modo a minimizar os riscos e aperfeiçoar as oportunidades.

Aliado a isso tudo, merece atenção especial o que dizem diversos teóricos das ciências ambientais, como Leff (2006, 2007) e Nascimento (2008), dentre tantos a mostrar que uma das mudanças emergentes que vem permeando a sociedade e afetando as empresas são as questões relacionadas ao (des)equilíbrio social e ambiental decorrentes de suas atividades.

A responsabilidade pelos danos causados ao meio ambiente tem sido creditada às empresas, uma vez que a contabilidade fornece instrumentos capazes de mensurar essas ações e os respectivos impactos no patrimônio da entidade. Com base neste princípio, é preciso entender que a Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, segundo Santana (2013, p. 67), “é a proposta de organização da gestão estatal para ordenar a utilização dos recursos ambientais, de determinar os instrumentos socioeconômicos de incentivo das práticas produtivas ambientalmente corretas”.

Faz-se, então, necessária a inclusão da disciplina Contabilidade Ambiental no curso de graduação em Ciências Contábeis, uma vez que, no âmbito profissional, podem ser denominadas de Balanço Social, Relatório de Sustentabilidade Empresarial, Balanço Social Corporativo e Relatório Socioambiental a partir de registros sobre ativos e passivos

ambientais, assim como custos e receitas ambientais. De acordo com Santana (2013,p.103), a educação no meio ambiente:

Pode-se tomar o meio físico como recurso didático para a realização de atividades fora da sala de aula, na perspectiva de contextualizar a aplicação dos conceitos o mais possível da realidade vivida pelo aluno. [...] A educação para o meio ambiente tem o objetivo de desenvolver atitudes e propostas focadas na conservação ou preservação e a consequente melhoria da qualidade de vida, a partir da também melhoria das condições do meio ambiente natural e antrópico (SANTANA, 2013,p.103).

Na formação do profissional contábil, o processo de ensino/aprendizagem acompanha as mudanças que perpassam a sociedade, como também os avanços tecnológicos que mobilizam as organizações e instituições. Bem expressa Santana (2013, p. 167) que, “todas as áreas passaram também a se constituir em objeto de preocupação interdisciplinar, na perspectiva das relações entre as questões relativas ao trabalho humano e as mudanças necessárias para lidar com as questões ambientais”.

No que se refere a Resoluções do Conselho Nacional de Meio Ambiente, Ribeiro (2005) apresenta leis que dispõem sobre a questão ambiental. A saber:

- Resolução CONAMA nº 01, de 23 de janeiro de 1986, que estabelece as diretrizes gerais para uso e implementação da avaliação de impacto ambiental como um dos instrumentos da política nacional do meio ambiente;
- Resolução CONAMA nº 09, de 03 de dezembro de 1987, que estabelece as diretrizes gerais relacionadas com a audiência pública;
- Resolução CONAMA nº 237, de 19 de dezembro de 1987, que dispõe sobre a revisão dos procedimentos de licenciamento ambiental.

Dessa forma, a necessidade de uma postura ambientalmente correta torna-se urgente nas instituições de ensino em Ciências Contábeis, uma vez que os futuros profissionais de contabilidade devem estar habilitados para atuar no mercado de trabalho. Para tanto, a elaboração e execução de um Projeto de Pesquisa em Educação Ambiental (PPEA), permite fortalecer a qualificação deste profissional por meio do desenvolvimento de competências. Para Santana (2013, 167-168) este PPEA:

Permite a realização de investigações sobre conflitos e processos de poder existentes entre diversas profissões com a perspectiva interdisciplinar, considerando os seguintes elementos: contribuir com o processo de inserção profissional no mercado de trabalho; consolidar a educação ambiental como campo de saber teórico-prático e atender às exigências legais para a formação geral e profissional; fortalecer a institucionalização das organizações corporativas e a cultura profissional, com ênfase para as questões socioambientais (SANTANA, 2013, 167-168).

Irrefutavelmente, no que concerne ao processo de ensino-aprendizagem, as Ciências Contábeis têm um papel importante no que se refere ao cumprimento da preservação do meio ambiente. Não se trata de a empresa ser ou não ecologicamente correta. Para Lima e Viegas (2002, p. 47), “a preocupação com a questão ambiental é ética e econômica”. Para ele, a contabilidade se atualiza ao buscar procedimentos que proporcionem a evidenciação da informação ecológica.

Nesse sentido, Santana (2013, p. 142) afirma que a educação ambiental, “de acordo com a lei nº 9.795/99 passou a ser componente essencial e permanente da educação Nacional, presente em todos os níveis e modalidades do processo educativo”.

3.6 Origem e Desenvolvimento da Contabilidade Ambiental como Disciplina Curricular

O surgimento da contabilidade decorreu diretamente da necessidade de controlar a riqueza patrimonial. A acumulação de capitais levou as pequenas e, relativamente, simples organizações e transações comerciais a um significativo crescimento. Na esteira desse processo, as organizações e suas transações cresceram em termos de volume, necessidades de capital, dispersão espacial, número de setores, funcionários, processos e obrigações legais. Nesse contexto da contabilidade, paulatinamente, foi sendo enriquecida em seu embasamento teórico, seus pressupostos, técnicas, métodos e produtos a fim de atender às necessidades dos seus usuários sobre as informações econômicas, financeiras e patrimoniais do negócio.

Novos ramos ou áreas de concentração foram surgindo e sendo desenvolvidas ao longo do tempo, complementando e diversificando a Ciência Contábil. Desse processo, originou-se a contabilidade ambiental. Ela possui objeto, objetivo e finalidades próprias que sustentam a sua existência, desenvolvimento e aplicação no contexto social. De acordo com Silva e Freire (2001), o surgimento da contabilidade ambiental foi precedido pelo da contabilidade social. O sistema de produção, até meados do século XX, era primordialmente focado na produção de bens, no crescimento econômico e obtenção ascendente de lucros através das empresas.

Tais entidades produtivas tinham como única preocupação ou foco o controle de custos, os investimentos em pesquisa, a melhoria de processos, o desenvolvimento de produtos, a aferição de tributos e folha de pagamentos salariais, todos aspectos vinculados ao aprimoramento da lucratividade do capital. Cada área dessas constituindo um ramo específico no processo de ensino da contabilidade.

Assim, temos nos cursos de graduação de contadores disciplinas como a teoria da contabilidade, a contabilidade geral, a intermediária, a avançada, a tributária, de custos de produção, de setor pessoal, elaboração e análise de demonstrações contábeis e a prática contábil. Esta última destinada a unir todas as anteriores em simulações típicas a serem vivenciadas no cotidiano do profissional contábil. Além dessas disciplinas, existem aquelas peculiares a cada tipo de entidade, assim, há também a contabilidade comercial, industrial, rural, bancária, pública e de organizações não lucrativas. Todas essas disciplinas e conhecimentos são direcionados à manutenção e crescimento do estoque de capital das entidades, ou seja, a obtenção de resultados econômicos positivos, o lucro.

Considerando a teoria de Adam Smith (1985), entre o capital, o trabalho e a terra (natureza), o primeiro era o elemento mais importante para as empresas, organizações e, até mesmo, para o governo. Era o capital que precisava ser aperfeiçoado, gerido, investido, controlado e contabilizado, pois dele provinha o lucro.

Por sua vez, a terra, ou a natureza, era um meio de fornecimento de recursos materiais e matérias-primas, inesgotáveis e que deveriam, logo, apenas ser explorados. O trabalho, nesse âmbito, era um fator de produção importante, mas tratado como secundário. Assim, os funcionários ou operários deveriam ser produtivos e seus rendimentos – salários – mantidos em um nível tal que gerasse a lucratividade desejada.

A responsabilidade das empresas com o fator trabalho, então, finalizava com o devido pagamento aos seus funcionários. Por outro lado, para com o meio ambiente, nenhuma responsabilidade era vinculada às empresas; esgotados ou exauridos os recursos, outros locais, fontes, jazidas, produtos substitutos ou fornecedores eram buscados.

Embora existissem debates e cobranças em algumas esferas sociais, as empresas não se consideravam responsáveis pelo que ocorria fora de seus limites físicos, seja com os funcionários, seja com o meio ambiente ou com a sociedade no geral, pois elas entendiam como sua única responsabilidade aquelas assumidas com seus proprietários ou acionistas, a obtenção do lucro.

Assim, o sistema de produção capitalista gerou efetivos ganhos ao longo de seu desenvolvimento. A geração de riqueza e a descoberta de produtos e serviços que promoviam melhoras nas condições de vida para a humanidade tinham vários pontos positivos a elencar. Porém, também possuíam pontos negativos, os quais cada vez mais indivíduos queriam debater e abordar. No rastro do “desenvolvimento econômico” havia as más condições de

vida de parcelas consideráveis da população para as quais os frutos do sistema eram limitados (LEFF, 2006).

Em 1961, finalizado o Concílio Vaticano II, foi emitida na encíclica papal que as empresas e organizações não possuíam apenas responsabilidades econômicas com os seus proprietários e acionistas, mas também com diversos atores sociais que com elas interagiam e por elas eram afetados (RIBEIRO, 2006). Ela defendia que essas entidades possuíam obrigações que excediam a simples produção de bens, serviços e geração de lucros, pois suas operações deveriam atender a funções sociais perante o conjunto da sociedade e que deveriam ser objeto de relatórios informacionais específicos.

A partir dela, associações empresariais de cunho cristão, especificamente na Bélgica, passaram a defender a ideia da “[...] dimensão social da empresa, em especial, a responsabilidade dos dirigentes, particularmente, no que concerne aos fatores humanos, mão de obra e benefícios à população [...]” (*Op cit*, 2006, p.10).

Ainda de acordo com Ribeiro (2006), outro acontecimento que influenciou o alargamento da percepção das obrigações empresariais foi a Guerra do Vietnã e a consequente participação direta dos Estados Unidos da América no conflito entre 1965-1973. A parcela da comunidade americana contrária à guerra passou a fazer pressão sobre as empresas que forneciam suprimentos ao exército, afetando suas imagens e operações. Essas empresas passaram a divulgar relatórios com informações sobre ações de cunho social como forma de reduzir os impactos negativos junto à opinião pública.

Foi a partir desses dois eventos e momentos históricos que se começou a estruturar o Balanço Social das empresas. Em sua definição, o Balanço Social é uma demonstração contábil específica que explicita as ações de cunho social realizadas pela entidade em determinado exercício social. Ou seja, como e em que medida as operações da entidade impactam a sociedade na qual está inserida e quais os dados de natureza monetária e não monetária.

Dessa forma, eram quantificados os investimentos realizados em saúde, educação, formação, assistência, previdência, pagamento de salários, alimentação, empregos gerados bem como o número de beneficiários desses programas. A empresa buscava com isso demonstrar os ganhos à sociedade decorrentes de suas atividades, acrescentando uma função social além da tradicional função econômica.

Com efeito, os primeiros Balanços Sociais foram publicados na Europa na década de 1970. No Brasil, o primeiro foi publicado pela empresa pública Nitrofertil, em 1984 (RIBEIRO, 2006). Também na década de 1970 iniciavam-se os debates e conferências sobre os problemas ambientais decorrentes das atividades produtivas. Paulatinamente, o conceito de responsabilidade das empresas foi sendo complementado. Agora, além da responsabilidade com os proprietários e com a sociedade, foi percebendo-se que elas também possuíam responsabilidades para com o meio ambiente.

E, como o meio ambiente necessariamente afeta a sociedade, informações de cunho ambiental foram sendo introduzidas nos Balanços Sociais. Até esse momento não havia propriamente uma contabilidade ambiental, mas sim o entendimento de se contabilizar ações de cunho ambiental dentro da esfera do Balanço social (SILVA & FREIRE, 2001).

Em 1992, a Conferência sobre o Meio Ambiente no Rio de Janeiro (ECO-92) veio a inculcar novos contornos a essa responsabilidade. Isso ficou evidente ao debater a insustentabilidade do modelo de desenvolvimento econômico humano e apontar as empresas como as principais agentes de destruição do planeta, cujas consequências estavam levando milhares de espécies à extinção e concluir que, futuramente, poderia extinguir a própria espécie humana.

Da ECO-92, surgiu a Agenda 21, cujo capítulo 8º, em sua letra d, abordou diretamente a necessidade de se criar um sistema de contabilidade que integrasse as informações das empresas de cunho econômico, social e ambiental. A contabilidade, até esse momento, possuía a tradicional dimensão econômica e já há duas décadas incorporou a dimensão social. A Agenda 21, ratificada por 170 países, veio a introduzir o elemento ambiental não mais como uma parte do social, mas o elevou à condição de terceira dimensão da contabilidade. Assim, a contabilidade possuía agora três dimensões a serem analisadas, mensuradas, controladas e informadas sobre os processos e interações das entidades (FERREIRA, 2009).

Em sua dimensão econômica, a contabilidade atuava produzindo informações qualitativas e quantitativas sobre o capital e o lucro. Na dimensão social, ocupava-se das informações relacionadas aos fatores humanos, tanto os relativos ao trabalho como à sociedade circundante. Já a dimensão ambiental direcionava-se e corresponderia aos impactos e ações da entidade com efeitos sobre a natureza.

No ano seguinte, a ECO-92, em 1993, o Instituto Canadense de Contadores Certificados publicou um estudo sobre as formas de inclusão de dados ambientais nas

demonstrações contábeis das empresas. Esse primeiro estudo propunha que fossem registrados pela contabilidade todos os eventos econômicos que tivessem potencial de gerar alguma consequência ambiental que afetasse a situação financeira das empresas (CICA, 1993).

Nesse sentido, apenas os danos ambientais decorrentes de suas operações e diretamente imputados as empresas fossem contabilizados. Isso só ocorreria quando as leis ambientais fossem contrariadas e o Estado atuasse para que a empresa reparasse o dano causado. O valor monetário dessa reparação era o elemento a ser contabilizado.

No contexto da época, as legislações ambientais ainda não estavam tão desenvolvidas e muitos países tinham fraca ou nenhuma normatização sobre poluição e preservação ambiental. No mais, aquele conceito canadense significava que, desde que não fosse autuada ou contrariasse alguma norma legal, a empresa não possuía responsabilidade com o meio ambiente. Ou seja, ela propunha um tipo mínimo de responsabilidade às entidades. Posição contrária à própria Agenda 21, pois nesta as empresas possuem a responsabilidade de preservar, manter e recuperar as condições do meio ambiente gerando zero impacto nas condições do meio natural.

Um dos efeitos diretos da ECO-92 foi o de elevar a preocupação e o comprometimento dos governos com as questões ambientais e instituir maior número e rigor nas leis de proteção ao meio ambiente. Por sua vez, o nível de difusão dos problemas ambientais ganhou novas proporções entre as sociedades e seus membros, tanto no papel de consumidores – clientes das empresas – quanto de cidadãos – eleitores dos representantes políticos responsáveis pela criação, fiscalização e aplicação da legislação.

No Brasil, em 1996, o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) fez as primeiras publicações sobre a contabilidade e os elementos de cunho ambiental (RIBEIRO, 2006). Tratava-se de uma das primeiras apresentações da temática por uma organização de classe brasileira na Ciência Contábil. Essa publicação discutiu a relação entre a contabilidade e os elementos naturais, não se falava em contabilidade ambiental propriamente dita, mas na recepção do elemento natural na contabilidade. O surgimento da Contabilidade Ambiental como ramo específico dentro dessa Ciência ocorreu, de acordo com Tinoco e Kraemer, somente em 1998:

A contabilidade ambiental passou a ter status de novo ramo da ciência contábil em fevereiro de 1998, com a finalização do relatório financeiro e contábil sobre passivo e custos ambientais pelo grupo de trabalho intergovernamental das Nações Unidas

de especialistas em padrões internacionais de contabilidade e relatórios (TINOCO e KRAEMER, 2011, p.15).

Após aquele relatório, a contabilidade ambiental foi galgando espaço nas esferas acadêmicas, estatais, profissionais contábeis e empresariais. Inicialmente, foi preciso compatibilizar os pressupostos da sustentabilidade ambiental com os da ciência contábil, haja vista que esta possui princípios e axiomas que lhe dão sustentação e uniformidade.

Uma das primeiras considerações necessárias foi definir o que o meio ambiente representa para a empresa. A concepção tradicional considerava que a natureza era fornecedora de matérias-primas e insumos (*inputs*) e receptora de resíduos (*outputs*) e a entidade só era afetada em função das leis de oferta e procura, ou seja, preços desses elementos.

Um detalhe que não devemos esquecer era que parte desses *inputs* tinha preço tais como os minérios, bens da flora e fauna etc. Já outra parte não tinha preço, como a água, o ar e o solo. Por outro lado, para os *outputs* não existiam valores, assim, o descarte dos resíduos de produção não possuía preço ou valor, não havia registro contábil para eles.

A maior regulação ambiental, então, passou a exigir das empresas ações e práticas que não tivessem ou tivessem limitados impactos ambientais. Eram cobradas ações preventivas em relação aos impactos ambientais, bem como de manutenção e recuperação do meio ambiente. Para tanto, pesadas multas também passaram a ser instituídas, como obrigações de indenizar, seguindo princípio jurídico do “poluidor-pagador”, previsto na Agenda 21.

Além disso, consumidores mais preocupados com o meio ambiente e conectados a novas formas de comunicação e trocas de informações passaram a cobrar e julgar as empresas no tocante aos danos que proporcionavam à natureza. Esses fatores somados passaram a representar um risco para a continuidade das empresas que não os respeitassem.

Nesse sentido, nos planos de avaliação estratégica, seja para iniciar, continuar ou ampliar complexos industriais, comerciais ou mesmo obras de infraestrutura, era necessário prever todos os efeitos sobre o meio natural bem como descrever as ações para que tais efeitos fossem minimizados (NASCIMENTO, 2008). Isso significava mobilizar capitais e investimentos cuja finalidade não era a de “produzir”, mas, sim, a de “não impactar o meio ambiente”. Essa percepção revela a ampliação do peso que a dimensão ambiental foi representando para as empresas, pelo menos do ponto normativo e imagético.

Seja pela aplicação de uma pesada multa, seja em função de grandes gastos com recuperação de áreas degradadas e poluídas, seja por um boicote de consumidores

insatisfeitos, qualquer uma dessas situações pode representar a falência ou descontinuidade das empresas. Mesmo aquelas que não venham a fechar, terão impactos negativos na sua lucratividade, prejudicando seus acionistas, proprietários e dirigentes atuais ou potenciais.

Visto isso, o patrimônio de qualquer empresa pode ser seriamente ou fatalmente afetado por repercussões reais sobre a continuidade e qualidade de suas operações e rentabilidade. Assim, empresas que não prestam informações sobre os efeitos de suas operações e o meio natural representam um risco para potenciais investidores.

Na nova acepção do meio ambiente, pois, a contabilidade passou a considerá-lo como elemento condicionante da continuidade da entidade, que afeta diretamente a sua existência e saúde econômica, assim, incorporando quatro princípios da ecologia, de acordo com Gray, Bebbington e Walters (1993, p.28): “toda entidade em particular está ligada a todo o resto; tudo vai para algum lugar; você não pode conseguir coisas em lugar nenhum e a natureza é sábia”.

Isto significa que a empresa não é um elemento isolado do meio, mas integrado a ele, provocando e recebendo ações e influências do meio natural. Tudo que é produzido veio do meio circundante e volta para ele, portanto, a empresa e suas operações não representam o início ou o fim de um processo como um ponto, ela é parte de um ciclo contínuo, ou seja, um segmento dentro de um círculo.

Por fim, a natureza mantém-se em um sistema de equilíbrio homeostático obtido da interação de diversos elementos e as empresas devem operar mantendo esse equilíbrio ou interferindo o mínimo possível. Para chegar a isso, define-se como a finalidade da contabilidade ambiental a mensuração, registro e demonstração de todos os fatos administrativos que causem impacto, positivo ou negativo, no meio ambiente, conforme Bergamini Junior (1998, p.3) diz:

A contabilidade financeira ambiental tem o objetivo de registrar as transações da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afetam, ou deveriam afetar, a posição econômica e financeira dos negócios da empresa, devendo assegurar que:

- a) Os custos, os ativos e os passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade ou, na sua ausência, com as práticas contábeis geralmente aceitas;
- b) O desempenho ambiental tenha a ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam. (BERGAMINI JUNIOR, 1998, p.3)

A consecução desse fim ocorre a partir da correta classificação e lançamento contábil dos valores envolvidos nas transações ambientais que resultam em 5 categorias de elementos contábeis: passivo, ativo, despesas, receitas e custos.

São passivos ambientais as obrigações de prevenir, reduzir ou recuperar um dano ambiental. Tendo em vista que dano é todo impacto negativo sobre os elementos naturais no curso das operações da entidade, o dano não precisa ter ocorrido para ser contabilizado, o mero risco de seu evento já enseja obrigações e responsabilidade da entidade. Assim, mesmo que não se tenha certeza quanto ao valor e à data futura de sua ocorrência, é pertinente a criação de uma obrigação, contabilmente chamada “provisão para obrigações ambientais”.

Os ativos ambientais, de acordo com Ribeiro (2006, p.61) “são constituídos por todos os bens e direitos possuídos pela empresa, que tenham capacidade de geração de benefícios econômicos em períodos futuros e que visem à preservação, proteção e recuperação ambiental.”

Os custos ambientais são os valores investidos em preservação, proteção e recuperação ambiental e que podem ser individualizados e alocados diretamente aos produtos. Ou seja, incorporados aos ativos circulantes na conta estoque. É oportuno destacar que nem todas as ações ambientais podem ser facilmente distribuídas ao custo de fabricação dos produtos, porém, quando isso é possível, chamamos de custos ambientais. A depreciação dos ativos ambientais, por exemplo, pode ser facilmente atribuída aos custos de fabricação, esse gasto é um importante componente dos custos ambientais (PAIVA, 2009).

De acordo com Ferreira (2009) e Paiva (2009), outros tipos de gastos ambientais são de difícil ou mesmo impossível alocação aos produtos, em especial em empresas que produzem mais de um tipo de bem ou prestam mais de um tipo de serviço. A esses casos, chamamos despesas ambientais. Em contabilidade, as principais características das “despesas” são: elas reduzem o lucro, não representam benefícios econômicos diretos, não afetam vários exercícios sociais e não são facilmente alocáveis aos bens e serviços vendidos.

Essas características podem ocorrer em conjunto ou em partes e demandarão o estudo e análise criteriosa pelo contador para sua correta classificação. Uma grande parte dos gastos de cunho ambiental é classificada nas demonstrações como despesas ambientais e a principal razão é a dificuldade de alocação aos produtos. Assim, contabilmente, não havendo certeza quanto à alocação aos custos, o que fatalmente influenciará no preço de venda, é preferível a classificação como despesa, cujos efeitos recairão sobre os lucros ao final.

Já as receitas ambientais são aquelas dos valores monetários auferidos através de entrada de recursos diretamente ligados às ações e ativos ambientais da entidade de forma que geram um resultado patrimonial ambiental positivo. Tinoco e Kraemer (2011) exemplificam como receita ambiental a venda de subprodutos originados das sobras do processo de produção, de elementos recicláveis, valores economizados pela substituição ou redução no consumo de matérias-primas, energia, água, gás e insumos no geral.

Ou seja, o montante economizado, ou não gasto, equivale a uma receita das atividades e ações ambientais, além de valorização acionária decorrente da imagem de boa governança ambiental. Juntos, esses elementos integrarão a demonstração denominada Balanço Ambiental, bem como originarão Notas Explicativas e/ou documentos complementares como o Relatório Contábil Ambiental.

Enquanto o Balanço Ambiental vem trazendo os valores monetários dos atos de natureza ambiental da empresa registrados pela contabilidade, o Relatório contém informações quanti e qualitativas de natureza não monetária, como: quantidade de hectares reflorestados, toneladas de lixo reciclado, metros cúbicos de esgotos tratados, quantidade de pessoas atendidas em programas de educação ou saúde, quantidade de créditos de carbono produzido ou adquirido etc.

Já no Balanço Ambiental, são registrados apenas os valores gastos em cada um desses itens. Observemos que todos esses exemplos acima representam investimentos, custos e despesas feitos pela entidade como forma de minimizar ou zerar seus passivos ambientais (TINOCO & KRAEMER, 2011).

Os passivos representam obrigações da empresa com terceiros, logo, os passivos ambientais representam obrigações da empresa com a natureza decorrentes de suas operações (TINOCO & KRAEMER, 2011). Assim, é buscado o equilíbrio nas relações com a natureza ao zerar esse passivo e, em alguns casos, superado o passivo, dizemos que há um crédito ou superávit ambiental.

Um exemplo disso são as empresas especializadas na produção de créditos de carbono, cujo excedente ambiental que produzem vendem a outras entidades que não os tem, e assim, reduzindo seus passivos ambientais. Os registros da contabilidade têm como um de seus pressupostos a análise da essência dos atos administrativos.

Assim, a finalidade das ações é um elemento importante para a definição de como determinado ato administrativo e seus valores são contabilizados, registrados e demonstrados.

Por exemplo, uma empresa resolve adquirir um novo maquinário, dentre as opções do mercado existem a opção “A” com preço R\$ X e a opção “B” de preço R\$ X+Y, representando este Y um valor a mais que o da primeira opção.

A opção “B” é mais cara que a “A”, porém possui uma eficiência maior e gera menos perdas de matéria-prima na fabricação do produto. Se a empresa opta por adquirir “B” porque terá maior lucratividade em função da redução de perdas, para a contabilidade, este é um “investimento”. Porém, se a escolha da máquina “B” foi tomada, no todo ou em parte, devido ao menor impacto ambiental com a redução de perdas e geração de resíduos, para a contabilidade o valor R\$ X será lançado nos registros como “investimento” e o acréscimo R\$ “Y” será como um “investimento ambiental”. Esse valor será considerado um “ativo ambiental” da empresa, pois, em essência, foi adquirido levando em consideração o aspecto ambiental.

Assim, numa entidade, serão fatos da contabilidade ambiental todos aqueles que conscientemente forem realizados tendo o elemento ambiental considerado no momento da tomada de decisão. Todavia, isso só é válido para os gastos ambientais em ativos e custos. Para os gastos classificados como despesas, bem como para os passivos ambientais, as regras são outras.

É considerada despesa ambiental, segundo Ferreira (2009), toda aquela oriunda ou destinada ao meio ambiente que represente um gasto de recursos econômicos que não gere retorno financeiro e cujos efeitos não ultrapassem um exercício social. Por exemplo, despesas com o pagamento de multas, despesas com a limpeza de um rio ou manancial são casos típicos de despesas ambientais.

Todavia, se estivéssemos falando da construção de um sistema de tratamento de resíduos líquidos, tal sistema representa um gasto de investimento ambiental, pois seu uso será por mais de um exercício social. Além disso, o “não gasto” com multas e com a limpeza do rio ou manancial de água passa a ser considerado uma receita ambiental desse sistema.

Tratar previamente os resíduos, em tese, é mais barato que arcar com multas e serviços emergenciais de limpeza, além do impacto negativo da imagem da instituição junto à comunidade. Por outro lado, ao divulgar em suas demonstrações contábeis o investimento realizado no sistema de tratamento e o quantitativo de resíduos recuperados, isso agrega valor a sua imagem junto aos consumidores e segurança aos investidores quanto a suas operações.

Nesse ponto de vista, é correto afirmar que o cálculo dos valores alocados em investimentos (ativos), despesas e custos ambientais é de mensuração objetiva e relativamente fácil; já a mensuração dos passivos ambientais, não tanto. É nesse sentido que Ferreira (2009, p.25) afirma:

A valoração do meio ambiente é um dos aspectos mais críticos de todo o processo de contabilização. Em alguns casos é preciso dar valor monetário a bens e serviços que não têm preço estabelecido ou valor contatado, e isso traz incertezas, às quais os contadores não estão acostumados. Entretanto, essas incertezas, muitas vezes, são reflexos do desconhecimento dos métodos que podem ser utilizados, e não uma restrição aos métodos em si (FERREIRA, 2009, p.25).

Sobre os métodos de valoração dos passivos ambientais, a ciência econômica nos traz suas contribuições, de acordo com Mazon (1992, p.84):

A economia ambiental, como é ensinada nas universidades e praticada pelas agências governamentais e bancos de desenvolvimento, é preponderantemente microeconômica. O foco teórico está nos preços e a grande questão é como internalizar os custos ambientais externos de forma a se chegar a preços que reflitam completamente os custos de oportunidade marginais. Uma vez que os preços estejam corretos, o problema ambiental está resolvido. [...] (MAZON, 1992, p.84).

De acordo com Paiva (2009), há duas categorias de método para valoração dos passivos, o direto e o indireto. O método direto consiste na apuração dos valores com base nos preços de mercado. É aplicável aos elementos naturais cujo mercado atribui ou possa ser atribuído um preço. Nas ações de recuperação ou compensação ambiental, esse método é largamente aplicado. Por exemplo, nos casos de danos ambientais que retirem a fonte de renda de determinada comunidade ou grupo de pessoas; pelo método direto, será calculado o valor a ser gasto para recuperar a área e somado ao valor das indexações por lucros cessantes dos que tiveram suas atividades econômicas, bens materiais e rotinas prejudicados.

Já o método indireto é aplicável aos casos onde não existe valor de mercado para o elemento ambiental. A exemplo de florestas, espécies da flora e fauna afetados etc. Ou seja, entra-se na “velha” questão das ciências ambientais de qual é o valor da espécie “X”; qual o valor econômico da área florestal “Y”; qual o valor de uma praia despoluída, ou de um rio etc.

O método indireto é empregado naqueles casos onde tais valores dos bens naturais não são regulados pelo mercado e cujo cálculo não possui uma metodologia objetiva estabelecida. Assim, o método faz uso de três técnicas: o preço hedônico, o custo de viagem e a avaliação contingente (PAIVA, 2009).

O preço hedônico corresponde ao valor monetário que determinado bem tem em função das condições ambientais que o circundam, afetam ou influenciam. Como exemplo,

um determinado imóvel localizado numa praia despoluída é mais caro que outro com os mesmos atributos, mas localizado em uma praia limpa e preservada.

O custo de viagem é feito pelo montante de recursos gastos pelos visitantes (deslocamentos, hospedagens, alimentação e atividades) para ir a determinado local em função dos seus atributos naturais. Os visitantes poderiam ir a outros lugares, mas escolhem esse em função de seus atributos, logo, a soma do que é gasto por todos os visitantes indica o valor monetário desse bem natural.

A técnica da avaliação contingente leva em consideração quanto um determinado grupo populacional estaria disposto a desembolsar ou pagar para que uma área natural permaneça preservada. É preciso elaborar critérios estatísticos para definição dos grupos e sua amostragem, a partir disso, pode-se obter o valor através de consulta direta (PAIVA, 2009).

O fato é que a maioria das empresas não calcula ou divulga seus passivos ambientais já que esta informação representa um ponto negativo à sua imagem. O mais comum é a divulgação dos investimentos, despesas e custos ambientais despendidos pelas entidades. Essas ações revelam o que a empresa fez, o que pode parecer muito quando não se sabe o quanto a empresa impactou ao ambiente natural.

A não obrigatoriedade na elaboração e divulgação do Balanço Ambiental, concorda a maioria dos autores, é uma das grandes causas da pouca difusão da contabilidade ambiental. Sendo ela uma demonstração contábil optativa, poucas empresas a elaboram e, dessas, muitas divulgam os dados parcialmente, já que têm como um dos grandes objetivos os ganhos de imagem junto aos consumidores e investidores.

O segundo grande obstáculo parece ser a falta de preparação da classe contábil para operacionalizar a contabilização ambiental nas empresas. Assim, mesmo as entidades que desejem implementar a contabilidade ambiental, enfrentam dificuldades em conseguir mão de obra capacitada. Exatamente aí se localiza o foco de nosso estudo.

De qualquer sorte, acreditamos que, com o aprofundamento dos problemas ambientais, as sociedades seguirão exercendo pressão sobre os governos e as empresas. Assim sendo, os governos continuarão agindo para dar maior robustez às legislações ambientais, bem como às ações de fiscalização e aplicação de penalidades. Tal tendência seguirá elevando os potenciais dos riscos ambientais para as empresas com reflexos sobre os investidores. A saída natural, por conseguinte, será que as empresas invistam mais em ações de cunho ambiental e que informem isso nas suas demonstrações contábeis. Em algum momento no futuro, portanto, os Balanços Ambientais podem se tornar obrigatórios e, quando isso ocorrer, os profissionais da contabilidade deverão estar aptos a atender essas necessidades.

CAPÍTULO 4º

O PERCURSO METODOLÓGICO EMPREENDIDO

Com base no que foi visto no capítulo anterior, ficou evidente a importância da inclusão na estrutura curricular dos cursos de Ciências Contábeis da disciplina Ambiental. Obviamente, tal componente curricular inserido no processo de ensino-aprendizagem precisa considerar os requisitos necessários a se cumprir, em termos de didática, competência técnica docente, planejamento, avaliação, métodos e, sobretudo, relação teoria-prática, sem os quais não se obtém êxito. Sob esse prisma, cerne de toda a trajetória que ensejou esta tese, justifica-se a importância dos 3 capítulos anteriores por sua configuração de questões fundamentais historicizadoras, conceituais, contextualizadoras e interdisciplinares.

A partir de todo o arcabouço trazido por esses aspectos anteriormente explicitados, fica plausível e perfeitamente justificável a metodologia escolhida para consecução dos objetivos sinalizados desde a etapa de pré-projeto e ajustados, aperfeiçoados ao longo do processo de estudos teóricos e práticas de pesquisa propiciadoras das análises. É justamente tal percurso metodológico o escopo deste capítulo.

Iniciamos explicando a abordagem metodológica que utilizamos, expondo suas características, seu funcionamento e justificando sua aplicabilidade para nossa pesquisa. No item 4.2 caracterizamos o corpus da pesquisa, ou seja, os objetos de análise para, no tópico seguinte, 4.3 descrevermos como realizamos a coleta dos dados cuja tabulação e análise expomos no capítulo 5 logo adiante.

Como se constata por meio da leitura atenta dos capítulos que a este antecederam, nossa pesquisa situou-se no ponto de confluência de três ciências: a ciência econômica, a ciência ambiental e a ciência pedagógica. Isso se deu como forma triangular de chegarmos ao entendimento do que vem a ser o trabalho efetivado hoje em termos de ensino-aprendizagem de Contabilidade Socioambiental nos currículos da graduação em Ciências Contábeis.

Não é redundante reiterar que, para analisar como o conteúdo de ensino da Contabilidade Socioambiental é trabalhado no processo pedagógico, foi preciso compará-lo com as demais disciplinas da chamada ciência contábil tradicional. Só assim foi possível detectar e tentar compreender as diferenças no ensino, assim como constatar o impacto negativo na mensuração, análise e demonstração dos dados organizacionais, quando se trata de cunho socioambiental no exercício de funções dos contabilistas.

Isso posto, é preciso salientar que, longe de pretendermos fazer uma crítica gratuita, mesmo que fundamentada, nosso intuito é de contribuir em prol de um ensino que se constitua

passo, ao menos, inicial para o fortalecimento, a assimilação e a internalização de práticas socioambientais profícuas no campo da contabilidade no Brasil.

À guisa de esclarecimentos, passaremos, a seguir, a detalhar os procedimentos metodológicos apresentados na introdução inseridos na linha metodológica utilizada.

4.1 Abordagem Teórico-Metodológica

O discurso contribui para a constituição de todas as dimensões da estrutura social que, direta ou indiretamente, o moldam e restringem: suas normas e convenções e também as relações, as identidades e as instituições que lhe são subjacentes (FAIRCLOUGH, 2001, p. 9).

Este tópico é fundamentado nas contribuições teórico-metodológicas de Norman Fairclough (2001) e sua obra *Discurso e Mudança Social*¹⁰, que utilizamos para execução da pesquisa. Escolhemos essa abordagem metodológica porque a consideramos mais adequada para analisar os conteúdos didáticos e as práticas pedagógicas utilizados pelos professores de contabilidade no ensino socioambiental em comparação com os mesmos aspectos verificados em disciplinas tradicionais da Contabilidade.

Esse método nos permitiu inferir a influência mútua e a simbiose das práticas discursivas e sociais. Considerando um dado contexto social, Fairclough busca, a partir do dissecamento da linguagem, interpretar discursos de que tal linguagem se reveste, assim como intencionalidades inseridas nas práticas sociais e seus efeitos.

Tendo em vista a dispersão geográfica das instituições de ensino, o tempo exíguo disponibilizado para pesquisa de doutoramento e seus custos, essa metodologia apresentou-se como a mais viável e sólida para investigação do objeto, uma vez que propicia expor como funcionam os mecanismos dos discursos na formação do sujeito que se constitui no contexto da formação do contabilista.

Consideremos, outrossim, que o campo de atuação, ou o mercado, dos profissionais contábeis são as organizações e estas têm como finalidade maior a busca de resultados através da aplicação de capital econômico, emprego de trabalho humano, uso de tecnologia e consumo de recursos/serviços naturais. Sendo esses os elementos descritos pela Economia Clássica como os fatores básicos que alicerçam a produção, em torno e através desses

¹⁰ Sua obra original é intitulada *Critical discourse analysis: the critical study of language*. Foi publicada em Londres em 1995, e traduzida para o português em 2001 pela profª. Izabel Magalhães, da UNB. De Brasília, a teoria de Fairclough, chamada por ele de a análise crítica de discurso tridimensional (devido à abordagem da linguagem, da prática discursiva e da social), difundiu-se por todo o Brasil, o que motivou diversas visitas dele a instituições de ensino e eventos por todo o país desde 1988, conforme Magalhães (2001).

elementos, existe uma série de discursos que legitimam os fins das empresas, historicamente: a busca do crescimento econômico e geração de resultados positivos, o lucro.

As organizações econômicas de forma inquestionável, portanto, detêm poder e exercem esse poder através de discursos e práticas sociais que objetivam incutir no indivíduo o arcabouço propício ao atendimento de seus desejos e vontades, bem como a manutenção e/ou fortalecimento de suas posições. Isso é realizado em diversos contextos e ambientes sociais na preparação para o trabalho em especial, pois um bom profissional é aquele que atende às necessidades do “mercado”, ou seja, às necessidades das empresas. Assim, a formação dos contabilistas se sujeita a uma série de discursos próprios a este grupo que constituirá as práticas sociais desejadas pelo mercado, sutil e paulatinamente empregadas durante sua graduação e detectáveis pelas práticas discursivas utilizadas nos conteúdos didáticos do processo.

Destarte, identificar e interpretar tais elementos constitutivos dessas práticas sociais é o nosso máximo desafio, por meio da análise discursiva, uma vez que entendemos o ambiente acadêmico dos contabilistas como reflexo de relações de poder que reverberam no ensino da Contabilidade Socioambiental.

Ao falar de discurso, deve-se compreender o emprego da língua nessa prática social, um modo de ação de uns sobre os outros, a realidade e o objeto, construído socialmente, elemento formador da mente. “O discurso é moldado pela estrutura social, mas é também constitutivo da estrutura social” (RESENDE & RAMALHO, 2006, p.26-27), cunhando uma relação íntima, dualista e inerente ao próprio indivíduo e à sociedade. Ele possui três funções sobre o sujeito: identitária, relacional e ideacional.

A primeira permite a constituição da autoimagem e posicionamento social, quem somos segundo nossa própria ótica; a segunda, como participamos nas relações e interações sociais, com quem, quando e como falar; a última, que ideias e significados temos da realidade, que juízo fazemos dos objetos. É a partir dessas bases que guiamos nossas condutas.

Os discursos são, logo, afetados estruturalmente de acordo com o ambiente social e o particular em que são utilizados. Fluidos, eles podem funcionar como elementos de estabilização ou de criação, mantendo ou modificando as práticas sociais, uma situação de batalha onde o poder em determinar a verdade terá a hegemonia sobre o domínio do discurso, assim estabelecendo as práticas sociais resultantes.

Em sendo assim, elementos discursivos de diversos contextos contribuem para a representação dos objetos. Portanto, a significação da educação recebe contribuições nas esferas familiar, institucional, estatal e científica, quatro ambientes discursivos que se aglutinam para este objeto: a educação.

Isso implica dizer que os discursos são uma dimensão contida nas práticas sociais, ora aparecendo como fala, imagem ou texto. Essas práticas, devido à multiplicidade de contextos sociais possíveis, devem ser analisadas levando em consideração os discursos que a influenciam, que as originam e que, por fim, acabam se tornando fontes de novos discursos, conforme uma ordenação e estruturação próprias.

Consequentemente, a ordenação e a estruturação constituem a linguagem presente nos textos, materialidade linguística que suscita efeitos de sentido extralinguísticos/discursos, nunca esquecendo que “todos esses processos são sociais e exigem referência aos ambientes econômicos, políticos e institucionais particulares nos quais o discurso é gerado” (FAIRCLOUGH, 2001, p. 99). Deles resultarão as conexões explanatórias e os direcionamentos interpretativos que o discurso terá.

Em outras palavras, a análise crítica de um discurso focaliza as relações entre a linguagem e o poder, mediadas pelas práticas discursivas que resultam na produção, distribuição e consumo dos textos, seus conteúdos, que ancoram as práticas sociais que os sujeitos, ou grupo de sujeitos, criam, seus sentidos e percepções da realidade, pois, para Fairclough (2001), o discurso é uma prática política e ideológica.

Na primeira perspectiva, por definir as relações de poder; na segunda, por naturalizar essas relações e legitimar os significados da realidade que o poder deseja. Assim, o interesse maior desse tipo de análise é pelas formas como o poder utiliza as expressões linguísticas para impor sua força, para incutir na mente dos destinatários os discursos, seus interesses e pontos de vista, fazendo com que o indivíduo pense como deseja a legitimação institucional do poder.

No contexto da contabilidade, ciência inserida no ambiente econômico empresarial, é evidente que tais organizações exercem influência sobre os discursos empregados no processo educativo dos contadores. É preciso, assim, que estes entendam o desejo daquelas organizações e tenham a habilidade ou conhecimento para atendê-las.

Nessa perspectiva, é preciso, ainda, que esses profissionais em formação aprendam a pensar como tais organizações, sob a mesma perspectiva de quem as comanda, em última

instância, os proprietários ou acionistas das empresas. Inculcada tal habilidade, contadores, economistas, administradores ou mesmo funcionários de atividades braçais, todos guiarão suas condutas e ações profissionais com o mesmo objetivo: a geração da maior lucratividade possível para as empresas.

Isso posto, chefes, líderes, proprietários, gestores, diretores, presidentes e congêneres exercem o poder econômico representado pelas empresas e influenciam, conseqüentemente, inclusive, os discursos nos ambientes de ensino dos profissionais em formação. Assim, os trabalhadores já saem do ambiente educacional moldados à maneira desejável pelas organizações, pelo mercado, pelo que deseja o poder econômico, o qual tem como força motriz o crescimento econômico via lucratividade.

Dessa forma, toda a estrutura organizacional é voltada para esse fim, de forma que aqueles que não coadunam com essa conduta são estranhos, alheios, indesejáveis ou dispensáveis, enfim, apresentam baixa empregabilidade, pois baixo é o valor de agregação econômica que eles representam. E qual é o tipo de agregação de valor desejado pelas empresas? Como revelá-lo?

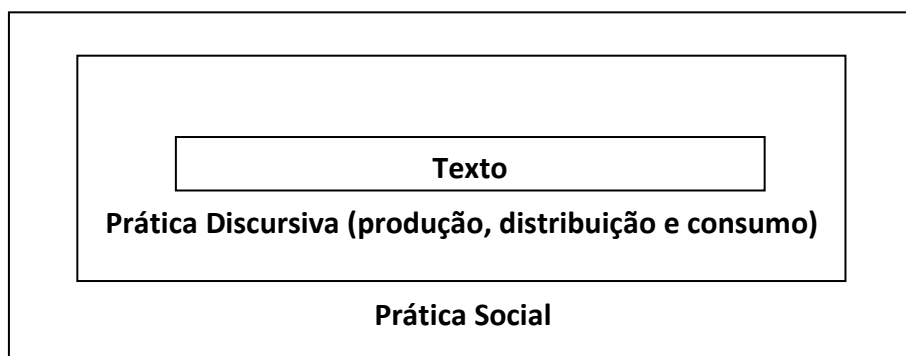
De acordo com Fairclough (2001), os discursos aos quais os sujeitos são submetidos durante sua formação se revelam materialmente nos textos e conteúdos utilizados nesse processo. Os discursos ordenam e contêm o poder que está sendo exercido através da linguagem, mas não se originam nela; o poder se faz presente no interior do texto a partir das formas e conteúdos transmitidos, veiculados, nos determinados contextos (momento histórico e espaço geo-social).

Por conseguinte, nas instituições de ensino, pertence ao professor, normalmente submetido a outras instâncias, a prerrogativa de produzir e distribuir os discursos que serão consumidos pelos alunos, definir e selecionar o conteúdo programático e didático. O docente, portanto, exerce uma relativa posição de dominância sobre os educandos na medida em que ele é quem detém a verdade (conhecimento), gera o discurso e influencia com certa hegemonia as significações que ele transmitirá sobre o objeto e a realidade.

Aceitar a verdade dita pelo professor e o poder institucional que ele representa significa reproduzir o “certo”, não aceitar representa “não aprender o certo, fazer errado”; logo, estar submetido a uma sanção social imediata, não ser aprovado e, posteriormente, não estar apto a exercer sua função na sociedade ‘condignamente’.

Segmentando a teoria discursiva, Fairclough (2001, p.101) propõe uma representação gráfica da sobreposição entre a linguagem, a prática discursiva e a social que expomos na Figura 01.

Figura 01- Representação gráfica da sobreposição entre texto-discurso-prática de Fairclough



Fonte: FAIRCLOUGH (2001, p.101).

A figura 01 ilustra a relação entre os três elementos cujos movimentos são de natureza centrípeta e centrífuga, pois as práticas sociais embasam as discursivas que originam os textos. Por sua vez, os textos são mediados pelas práticas discursivas e estas causam efeitos nas práticas sociais. É um sistema de tráfego de mão dupla, onde a tríade “texto-discurso-prática social” mantém uma relação íntima.

Considerando o objetivo da crítica discursiva, o entendimento das mudanças socioculturais que ocorrem nos eventos discursivos parte do centro, o texto, para captar as motivações que geram os eventos discursivos até atingir a extremidade, os efeitos que causam nas práticas sociais.

No ensino, isso significa que a aprendizagem, a partir dos textos indicados e produzidos pelos professores, mediados pelos seus discursos, resultam nas práticas sociais exercidas pelos próprios professores e que reverberam em seus alunos.

Logo, mudanças nos textos didáticos, nos textos de ementas e programas dos cursos, nos discursos dos docentes, na aplicação e cobrança de conteúdos teórico-práticos refletiriam mudanças nas práticas sociais, da mesma forma que alterações nessas práticas levariam a modificações e ressignificações de conteúdos e estruturas didático-pedagógicas, numa outra e renovadora prática político-social.

Vemos, em síntese, que prática social e texto/discurso andam juntos nesse processo, um resultando e difundindo o outro, o lapso temporal entre um elemento e outro não é relevante, mas, sim, o entendimento de um a partir do outro. É nisso que consiste nossa análise discursiva. Em poucas palavras: o entendimento desse processo deve ocorrer em três

momentos ou dimensões distintas: o texto; o discurso por trás dele; a prática social resultante (FAIRCLOUGH, 2001).

Dito isso, não esqueçamos que foram as mudanças relativas às perspectivas e anseios sociais com relação ao meio ambiente que levaram as organizações a incluir a temática da preservação ambiental em sua agenda. Na esteira dessa modificação social, os cientistas contábeis desenvolveram a Contabilidade Socioambiental e as instituições de ensino incluíram esse ramo contábil em suas estruturas curriculares.

Não podemos, por outro lado, desconsiderar que o curso de Ciências Contábeis tem a finalidade de preparar profissionais para atuarem na gestão econômica das empresas e que estas exercem poder na definição dos conhecimentos que desejam nos profissionais que contratam; assim, os textos/discursos empregados na formação dos contabilistas indicam que desejos são esses.

Resumindo, interessou-nos para consecução de nossos objetivos, em termos metodológicos de análise discursiva, descrever as características representacionais dos textos (ementas, programas, livros, provas e exercícios, questionários de entrevista) e interpretar as práticas discursivas por trás deles. Pois, o sujeito, ao produzir e distribuir os discursos manifestados linguisticamente, age extralinguisticamente de forma ativa, com motivação e intencionalidade num dado contexto espacial, histórico, político e social, com condicionantes específicos e verificáveis. Trata-se de características inerentes ao evento discursivo e devem ser levadas em consideração quando se realiza sua análise.

A respeito do ‘diálogo’ travado de forma direta e indireta pelas diversas formas textuais/discursivas utilizadas na geração de dados e análises, é oportuno retomar a sistematização de Pedrosa (2008) relativa à interdiscursividade e à intertextualidade manifesta através das delineações comparativas entre as classes de texto e as pressuposições que eles sugerem ao leitor.

Dessa forma, descritos os textos/dados e interpretados os discursos, passamos a compreender intertextual e interdiscursivamente “a natureza da prática social da qual a prática discursiva é uma parte, constituindo a base para explicar por que a prática discursiva é como é; e os efeitos da prática discursiva sobre a prática social” (FAIRCLOUGH, 2001, p.289), já que a prática social é uma faceta da discursiva e vice-versa, possibilitando o entendimento da realidade ou do objeto que ela molda.

Vejamos, de forma sinótica, nosso trabalho na perspectiva da análise discursiva:

Quadro 04 – Elementos para a análise da prática social

Elementos de análise	Objetivos
Matriz social do discurso	Especificar as relações e as estruturas sociais e hegemônicas que constituem a matriz dessa instância particular da prática social e discursiva; como essa instância aparece em relação a essas estruturas e relações [...]; que efeitos ela traz, em termos de sua representação ou transformação.
Ordens do discurso	Explicar o relacionamento da instância da prática social e discursiva com as ordens de discurso que ela descreve e os efeitos da reprodução e transformação das ordens de discurso para as quais colaborou.
Efeitos ideológicos e políticos do discurso	Focalizar os seguintes efeitos ideológicos e hegemônicos particulares: sistemas de conhecimento e crenças, relações sociais, identidades sociais (eu).

Fonte: PEDROSA (2008, p.149).

Essas três categorias de análise da prática social devem ser consideradas como elementos inter-relacionados, sem uma ordenação para ser trabalhada e tendo como objetivo entender as relações de hegemonia impetradas pelo poder. Por sua vez, as relações de poder conotam relações políticas e ideológicas, estas consideradas conjunto de ideias que constituem o sujeito e que, por sua vez, embasam a sociedade a que ele pertence (RIBEIRO, 2008).

Ratificando tudo o que até então foi dito para justificar nosso percurso teórico-metodológico, retomamos:

[...] O discurso como prática política estabelece, mantém e transforma as relações de poder e as entidades coletivas entre as quais existem relações de poder. O discurso como prática ideológica constitui, naturaliza, mantém e transforma os significados do mundo de posições diversas nas relações de poder. Como implicam essas palavras, a prática política e a ideológica não são independentes uma da outra, pois a ideologia são os significados gerados das relações de poder como dimensão do exercício do poder e da luta pelo poder. Assim, a prática política é a categoria superior. Além disso, o discurso como prática política é não apenas um local de luta de poder, mas também um marco delimitador na luta de poder: a prática discursiva recorre a convenções que naturalizam relações de poder e ideologias particulares e as próprias convenções, e os modos em que se articulam são um foco de luta. (FAIRCLOUGH, 2001, p. 94).

Seria ingênuo, pois, acreditar que as ações pedagógicas antagônicas no processo de ensino-aprendizagem da contabilidade tradicional em relação à socioambiental são aleatórias e involuntárias em termos de demandas socioeconômicas. Seria negar ou, no mínimo, esquecer a força exercida pelo poder do mercado capitalista que visa ao lucro material de forma premente e, por assim dizer, a todo e qualquer preço.

Assim, o percurso seguido em nossos estudos e análises se deparou, inevitavelmente, com as formas como o poder se utiliza dos recursos discursivos para impor sua força, para incutir na mente dos destinatários sua ideologia, seus interesses e pontos de vista.

Nessa perspectiva, os discursos são uma dimensão contida nas práticas sociais, aparecendo como fala, imagem, escrita. Essas práticas, devido à multiplicidade de contextos sociais possíveis, devem ser analisadas levando em consideração os discursos que as influenciam, que as originam e que, por fim, acabam se tornando fontes de novos discursos. Está aí nosso intento ao tratar de questão tão espinhosa em termos de práticas pedagógicas e mercadológicas nesta tese.

4. 1.2 Aplicabilidade metodológica na pesquisa

Diante do que foi exposto no item anterior, não podemos desconsiderar que o curso de Ciências Contábeis tem a finalidade de preparar profissionais para atuarem na gestão econômica das empresas e que estas exercem poder na definição dos conhecimentos que desejam nos profissionais que contratam.

Dessa forma, os procedimentos técnicos e pedagógicos usados na formação dos contabilistas indicam que desejos são esses. No tocante à contabilidade tradicional, por exemplo, é clara sua finalidade de atender às demandas de um mercado profissional lucrativo pragmaticamente; já no que se refere ao trabalho técnico-pedagógico envolvendo a Contabilidade Socioambiental não há tanta clareza em termos de finalidade, quando analisamos conteúdos e procedimentos didáticos.

A assertiva aqui sustentada foi possível a partir da observação atenta e análise dos *corpora* que constituem nossos procedimentos metodológicos, cujos resultados estarão detalhados no próximo capítulo. De antemão, podemos afirmar que mereceram nossa atenção os programas e conteúdos utilizados no processo educacional, com foco nos seus processos produtivos e interpretativos. A partir daí, fizemos uma interpretação da prática discursiva que os documentos-textos diversos sustentam, baseando-nos, como já ressaltado, no que dizem Pedrosa (2008) e Fairclough (2001).

Em linhas gerais, verificamos que programas de ensino, ementas, planejamentos e planos de cursos e de aulas, assim como livros didáticos, atitudes e práticas docentes são substratos representacionais, suscetíveis a interpretações como instrumentos das práticas discursivas, haja vista que os sujeitos, ao (re)produzirem e divulgarem os discursos

manifestados linguisticamente, agem de forma ativa, com motivação e intencionalidade num dado contexto espacial, histórico e social, com condicionantes específicos e verificáveis.

Devido a essa realidade, na perspectiva da ACD, em nosso percurso, características inerentes ao evento discursivo foram levadas em consideração quando na realização de sua análise. Assim, a interpretação discursiva voltou-se a tais aspectos, pois revelam a forma como os discursos se constituem, “em termos de modelo, estrutura, selecionam, também, o significado e a construção de identidades sociais, de relações sociais, de crenças e conhecimentos” (PEDROSA, 2008, p.134).

Dizendo em outras palavras, as práticas educacionais curriculares precisam ser descritas e interpretadas a partir de seu discurso para podermos compreender “a natureza da prática social da qual a prática discursiva é uma parte, constituindo a base para explicar por que a prática discursiva é como é; e os efeitos da prática discursiva sobre a prática social” (FAIRCLOUGH, 2001, p.289), já que a prática social é uma faceta da discursiva e vice-versa, possibilitando o entendimento da realidade ou do objeto que ele molda.

Sendo a Ciência Contábil um ramo de saber que atua na mensuração, registro e interpretação de fatos econômicos das empresas, ela está simbioticamente ligada à esfera econômica e submetida à sua influência. Se, de forma geral, o poder ligado à economia apresenta-se cotidianamente no seio das instituições (nas relações de trabalho, na escola, na sociedade), ele se apresentará de forma intensa no ambiente contábil.

Nesse ciclo, os indivíduos que dele façam parte devem ser cuidadosamente formados para atender a essa necessidade do mercado. Por conseguinte, os discursos no seio acadêmico dos contabilistas são pautados por práticas discursivas e sociais oriundas dessa esfera de poder comandada pela economia. Podemos, destarte, destrinçar as práticas discursivas contidas nessa esfera e inferir que práticas sociais delas resultarão na formação dos indivíduos.

Nesse caso da contabilidade, dada sua natureza e campo de atuação, o poder econômico das organizações aparecerá norteando as necessidades do mercado, determinando o tipo de conhecimento que os contabilistas devem dominar para serem absorvidos por ele, ou seja, como garantir empregabilidade.

4.2 *Corpus da Pesquisa*

O *corpus* para chegarmos à execução de nossa tese compreendeu os programas e conteúdos didáticos utilizados por docentes para os cursos de Ciências Contábeis, nas disciplinas de Contabilidade Socioambiental e da Contabilidade Tradicional, dentre as quais a Contabilidade de Custos¹¹ e a Contabilidade de Demonstrações Contábeis¹², para uma análise comparativa das práticas sociais no processo de ensino nessas duas linhas de disciplina.

Ressaltamos que ao longo do processo sentimos a necessidade de gerar outros instrumentos de análise, para ratificar possíveis conjecturas; incorporamos, pois, outros meios e recursos para investigação mais profunda e consolidadora da hipótese, foram eles a análise do teor das provas/avaliações aplicadas nas 3 disciplinas e exame dos livros didáticos mais adotados nas universidades que formaram nossa amostragem. Por fim, adicionamos a aplicação de um questionário aos alunos egressos das disciplinas em foco e que consta no apêndice 01 .

Em se tratando do que se convencionou chamar de Contabilidade Tradicional, estamos considerando disciplinas do curso que são alinhadas com os fatores de produção clássicos, de cunho financeiro-patrimonial. Tais matérias correspondem a conceitos, práticas e técnicas já consagrados historicamente pelas teorias econômicas e administrativas para mensuração, registro e apuração das movimentações de valores monetários com vista a resultados exclusivamente econômicos, o superávit ou lucro.

Assim é que estamos referindo-nos à Contabilidade de Custos e à Contabilidade de Demonstrações Contábeis. Elas são disciplinas da Contabilidade Tradicional e sua escolha se justifica devido à sua forte presença nas atividades operacionais de todo tipo de entidade empresarial e por incorporarem conhecimentos e práticas inerentes a diversas outras disciplinas da estrutura curricular do curso.

Contabilidade de Custos, por exemplo, requer conhecimentos de Contabilidade Previdenciária, Setor Pessoal, Escrituração Contábil, Setor de Serviços, Contabilidade Industrial, Matemática Financeira. Já Contabilidade de Demonstrações Contábeis demanda

¹¹ A disciplina Custos possui variações em sua nomenclatura conforme a Instituição: Contabilidade de Custos I, II, introdutória, avançada, análise de custos ou operações com custos, etc. Assim, utilizamos o termo Contabilidade de Custos como padrão, haja vista que o conteúdo é o que de fato é relevante para nossa pesquisa e a forma como a denominamos aqui como elemento para clareza do leitor.

¹² A disciplina se abarca as Demonstrações Contábeis também possui variações em sua nomenclatura conforme a Instituição: Elaboração, Estrutura ou Análise das Demonstrações Contábeis. Assim, utilizamos o termo Contabilidade de Demonstrações Contábeis como padrão, haja vista que o conteúdo é o que de fato é relevante para nossa pesquisa e a forma como a denominamos aqui como elemento para clareza do leitor.

conhecimentos prévios de Contabilidade Geral, Tributária, Societária, Financeira, além de diversos elementos das disciplinas que citamos para a Contabilidade de Custos.

Por essas características, ambas, Contabilidade de Demonstrações Contábeis e Contabilidade de Custos, são obrigatórias nos cursos de Ciências Contábeis conforme orientação do Conselho Federal de Contabilidade e do Ministério da Educação através da Resolução n.10/2004-CNE/CES-MEC. Contrapondo-se a elas, temos a Contabilidade Socioambiental, cuja finalidade é operacionalizar conceitos, práticas e técnicas que revelem o desempenho social e ambiental, ou seja, ela não tem como foco o lucro econômico, mas, sim, a posição da empresa ante o meio ambiente e a sociedade.

Conforme caracterizamos no item 3.6, essa disciplina veio introduzir na formação dos contabilistas elementos outros que, essencialmente, não possuem como fim a lucratividade econômica, mas resultado positivo ou negativo de cunho social e/ou ambiental, traduzido em um processo de mensuração dos passivos e ativos ambientais gerados pelas organizações humanas, as pessoas jurídicas. Cabe salientar que, nesta concepção, o fim pretendido é obter um saldo positivo de serviços sociais e/ou ambientais pelas organizações, não, necessariamente, um resultado monetário positivo, ponto em que diverge discursivamente das demais disciplinas da Ciência Contábil no tocante à sua finalidade.

Como verificamos, analisamos e comprovamos isso? Investigar a prática docente em sala de aula teria sido *a priori* o caminho. Todavia, ele se mostrou cercado de obstáculos: a disciplina dura um semestre, significaria que a cada semestre teria sido possível, apenas, coletar dados em uma ou duas Instituições; considerando que as Universidades Federais Brasileiras estão dispersas entre as diversas Unidades da Federação, haveria limitações de ordem temporal e pecuniária para realização da pesquisa *in loco*, em especial, num momento de restrições orçamentárias no Brasil.

Felizmente, a análise crítica do discurso revelou-se o caminho metodológico que nos levou a resolver a questão. As práticas de ensino dos docentes, por exemplo, resultam de um gênero discursivo¹³ empregado em sala de aula na abordagem e explanação dos conteúdos apresentados aos discentes. São definidos objetivos desejados com o ensino e, para atingir as finalidades pretendidas, são indicados materiais bibliográficos para o estudo que guardam

¹³ Usamos o termo de acordo com a definição de Bakhtin (2003, p.290), para quem: “A utilização da língua efetua-se em forma de enunciados (orais e escritos), concretos e únicos, que emanam dos integrantes duma ou doutra esfera da atividade humana. O enunciado reflete as condições específicas e as finalidades de cada uma dessas esferas (...) cada esfera de utilização da língua elabora seus tipos relativamente estáveis de enunciados, sendo isso que denominamos gêneros do discurso.”

relação direta com o tipo de conhecimento que se pretende transmitir, o qual, depois, tem sua efetividade auferida por atividades avaliativas.

Os programas ou planos de aula, portanto, guardam relação íntima com os assuntos ministrados não só em termos de conteúdo, mas também em termos de forma e finalidade como ele foi explanado e explicado aos alunos. Considerando o trabalho de Fairclough (2001), a linguagem textual empregada pelos docentes constitui, assim, um meio que revela a prática discursiva empregada por eles ao ministrar o conteúdo da disciplina; de tal prática discursiva, é possível inferir a prática social utilizada por esses docentes.

Nesse sentido, a pesquisa teve base documental, pois analisou comparativamente os programas de curso que os professores da disciplina de Contabilidade Socioambiental e das disciplinas da Contabilidade Tradicional elaboraram, as avaliações que aplicaram, a bibliografia indicada para leituras nos cursos e, também, as impressões dos alunos egressos sobre tais conteúdos e aplicabilidades. A partir desses textos, identificamos, isolamos, interpretamos e analisamos similaridades e divergências que nos permitiram inferir eventuais diferenças nas práticas discursivas a partir da sistemática pedagógica empregada no ensino dessas disciplinas e entre elas.

4.3 Coleta de Dados

De acordo com consulta ao portal MEC¹⁴, há no Brasil 62 Universidades Públicas Federais, as quais relacionamos no Apêndice 2. Dessas, verificamos que 40 ofertam o curso de graduação em Ciências Contábeis, conforme consulta realizada ao portal do Ministério da Educação em 09/12/15 (nós as listamos no Apêndice 3). A partir desse ponto, examinando a estrutura curricular de cada um dos cursos, verificamos que 27 deles possuem em sua estrutura a disciplina Contabilidade Socioambiental (elencados no Apêndice 4). Identificados os cursos, procedemos à abordagem das 27 instituições.

Como parâmetro de representatividade, estabelecemos que a amostra deveria conter Instituições de todas as regiões do país. Por conseguinte, como critério de corte, definimos o quantitativo de 10 Instituições a serem analisadas, com o mínimo de 02 Universidades por região geográfica do país, conforme quadro 5 abaixo.

¹⁴ <http://emec.mec.gov.br/>

Quadro – 5 - Relação das universidades federais brasileiras selecionadas como amostra para a pesquisa

Nº	Instituição	Região
1	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS (UFGD)	Centro Oeste
2	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO (UFMT)	Centro Oeste
3	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA (UNIR)	Norte
4	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS (UFT)	Norte
5	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA (UFJF)	Sudeste
6	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI (UFVJM)	Sudeste
7	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES)	Sudeste
8	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA (UFSM)	Sul
9	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ (UFPI)	Nordeste
10	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO (UFERSA)	Nordeste
11	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)	Nordeste

Fonte: elaboração Própria

Com amostra de tal vulto, reafirmamos que obtivemos uma satisfatória representatividade nacional, bem como elementos de dados mais sólidos para análise do panorama brasileiro quanto à questão levantada, consoante se nota no próximo capítulo.

Todavia, dois pontos foram alterados em relação aos planos de pesquisa originais no momento de sua execução e cabe aqui salientá-los: em relação à Região Sul, só tivemos sucesso na obtenção de dados de uma única Instituição, assim, acrescentamos uma a mais da região geográfica imediatamente mais próxima, a região Sudeste, conforme aparece no quadro acima, com 03 Universidades; houve a inclusão de uma terceira Instituição no Nordeste - Universidade Federal de Sergipe - , haja vista ser o berço original onde esta pesquisa se desenvolveu, podendo, a partir de então, serem pensadas, efetivadas, aplicadas soluções a problemas detectados, contribuições locais e fomento a outras pesquisas de igual ou maior relevância.

Uma vez selecionada a amostra dos cursos, procedemos à busca pelos programas de ensino nos portais na *internet* de cada Instituição e por contato via telefone e/ou e-mail aos chefes dos departamentos dos cursos de Ciências Contábeis para abordagem inicial, explicando a finalidade desta pesquisa e requerendo tais materiais.

Em um segundo momento, realizamos contato com alguns docentes que ministram a disciplina de Contabilidade Socioambiental, explicando-lhes a natureza da pesquisa e sua finalidade, bem como requerendo a sua colaboração. Explicamos que isto se daria pela disponibilização e envio, por e-mail, de materiais avaliativos que empregaram nos exames dos seus alunos no curso de Contabilidade Socioambiental, em um dos semestres do exercício 2015 ou 2016, haja vista que a disciplina pode não ser de oferta constante. Da mesma forma, também buscamos os documentos de outras disciplinas de cunho econômico tradicional, Contabilidade de Demonstrações Contábeis e Contabilidade de Custos.

Os dados em suas diversas frentes possibilitaram análise das práticas discursivas e sociais empregadas pelos professores/instituições. Isso se deu pelas possibilidades que tivemos de:

a) analisar 100% dos planos/programas/ementas de ensino elaborados pelos docentes dos cursos de Ciências Contábeis para as disciplinas Contabilidade Socioambiental, Contabilidade de Demonstrações Contábeis e Contabilidade de Custos, considerando as divergências e convergências que foram identificadas;

b) Investigar o nível de difusão da disciplina de Contabilidade Socioambiental dentro do universo de Universidades Públicas Federais brasileiras, considerando sua incorporação à estrutura curricular, obrigatoriedade e carga horária;

c) examinar a forma de exposição e verificação dos conteúdos nos livros didáticos indicados para o ensino das disciplinas destacadas a partir da leitura detalhada. Considerando a grande quantidade de obras utilizadas, com base nos programas, escolhemos as cinco obras comuns ao maior número de cursos indicadas como bibliografia básica. Muitas das quais figuravam também como bibliografia complementar em outros cursos. A relação das obras encontra-se exposta no item 5.3 do capítulo seguinte.

d) confirmar ou negar as inferências por meio das provas/avaliações aplicadas nos cursos. Embora não tenhamos obtido provas de todas as unidades e de todas as instituições, tratando-se de uma pesquisa qualitativa isto não foi um obstáculo como é explicado mais adiante no próximo capítulo.

e) Ponderar, por fim, respostas de cunho qualitativo dadas por 5 alunos do curso de contabilidade cursaram as 03 disciplinas pesquisadas, objetivando identificar similaridades e diferenças nos discursos empregados em cada conjunto de dados e no cotejo e interfaces totais.

Cabe registrar que todo esse processo foi marcado, como já previsto, por desconfiança, desinteresse, receio e insegurança de docentes para com os objetivos e a natureza da pesquisa, como sempre ocorre nesses casos. Tal realidade não afetou nosso resultado, pois, já prevendo os obstáculos, acercamo-nos de vários meios de comunicação ora destacados e de um número maior do que o necessário de informantes e instituições, considerando se tratar de uma pesquisa qualitativa o número exato era menos relevante que as características dos objetos analisados. Ademais, tivemos em nosso favor o apoio do o Programa de Doutorado em Desenvolvimento e Meio Ambiente, PRODEMA-UFS, abalizou nossos contatos com os docentes e instituições a fim de transmitir-lhes a solidez e relevância da pesquisa ora finda.

Além das secretarias de curso, como recurso adicional para complementar os dados que precisávamos coletar, mantivemos contato com centros acadêmicos de alunos de contabilidade, cujos contatos foram disponibilizados pelos cursos de contabilidade e/ou localizados na internet, especificamente em grupos de estudantes do curso de ciências contábeis formados no *facebook*. Uma vez localizado os grupos, solicitamos acesso e iniciamos o contato com membros da comunidade. Esta ação foi fundamental frente ao tempo e a limitação de recursos financeiros, pois através dela obtivemos discentes dispostos a colaborar com a pesquisa seja através do envio de avaliações realizadas nos exercícios pesquisados, 2015-2016, seja com a aplicação dos questionários.

Os questionários, cujo modelo se encontra no Apêndice 06, se constituíram um material de análise complementar ao exame dos programas, planos de aula, materiais bibliográficos e provas, todos pertinentes as disciplinas investigadas. O questionário nos revelou características da didática de ensino, de práticas pedagógicas e do nível de conhecimento absorvido pelos discentes acerca da Contabilidade Socioambiental e das outras duas da contabilidade tradicional, e traçar elementos comparativos.

As informações obtidas nos permitiram, em suma, descobrir que, de fato, há enormes convergências didático-metodológico-pedagógicas no ensino da Contabilidade de Demonstrações Contábeis e Contabilidade de Custos, por um lado e, por outro, imensas divergências didático-metodológico-pedagógicas no ensino da Contabilidade Socioambiental. Tal percurso ora anunciado está plenamente detalhado no próximo capítulo.

CAPÍTULO 5º

ENSINO DE CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL: ENTRECRUZAMENTOS TEÓRICO-PRÁTICOS

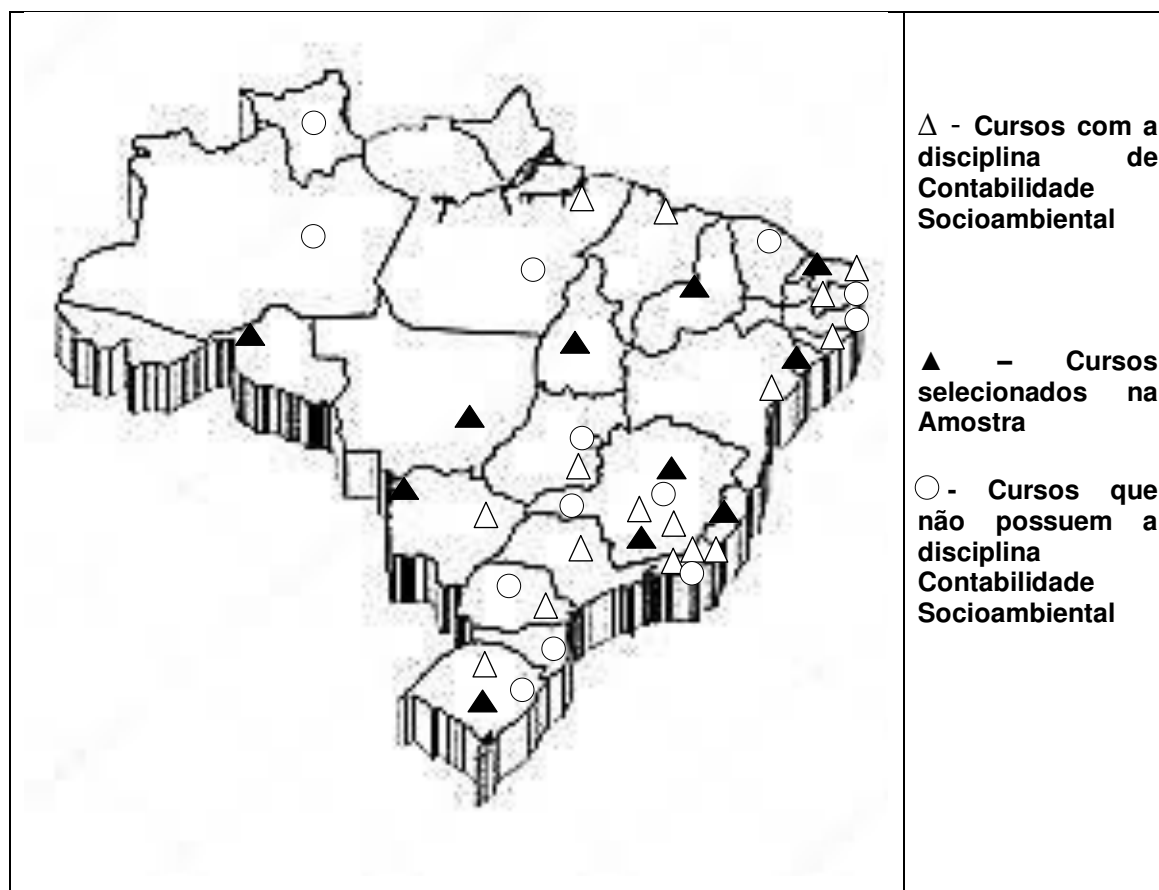
A Educação Ambiental passou a considerar que o meio ambiente é uma totalidade composta pelo meio natural, por ambientes construídos pelo homem, ecologia, política, economia, tecnologia, sociedade, legislação, cultura e estética. (SANTANA, 2013, p. 142).

Neste capítulo se encontra o clímax de toda a trajetória empreendida ao longo de quatro anos de etapas e ações, tais quais: projetar e aprimorar o projeto; cursar as disciplinas obrigatórias e optativas do curso; participar de eventos acadêmicos; produzir material para publicação; pesquisar referencial bibliográfico para suporte teórico e metodológico; produzir e coletar os diversos dados para, enfim, estabelecer as interfaces teoria-prática ao estabelecer a análise de resultados.

A fim de explicar os dados, inicialmente, são apresentadas as análises dos programas e ementas de curso. Em seguida, abordamos os livros didáticos e então os dados extraídos das avaliações aplicadas aos alunos. Por fim, expomos os resultados obtidos com as entrevistas aplicadas aos alunos, o que nos deu um *feedback* acerca do ensino efetivamente realizado, o qual contrapomos com o previsto nos programas, o contemplado no material didático e o verificado nas provas. Convém explicar que, para a maior clareza e entendimento da análise dos dados, optamos por expô-los diretamente ao longo deste capítulo, usando os anexos e apêndices apenas para informações preliminares, procedimentais ou organizacionais. Julgamos dessa forma, facilitar a leitura e entendimento dos nossos resultados.

Num panorama real do ensino da Contabilidade Socioambiental, conforme já dito no capítulo anterior, verificamos que dos 40 cursos de Ciências Contábeis ofertados nas Universidades Federais brasileiras, 27 deles possuem a disciplina em sua estrutura curricular. Na figura 2 abaixo, expomos a sua distribuição geográfica no território nacional, bem como, destacamos aquelas instituições que fizeram parte de nossa amostra na pesquisa.

Figura 2 – Distribuição dos cursos de contabilidade e amostra da pesquisa



Fonte: Elaboração Própria

Pela imagem acima, é possível verificarmos que a disciplina Contabilidade Ambiental está presente em cursos de Universidades Federais em todas as regiões do país, com uma maior concentração, como era de se esperar, na região Sudeste com 9 cursos, seguida pela região Nordeste com 8 cursos. A região Centro-Oeste apresentando 4 e as regiões Sul e Norte com o menor número, 3 cada uma delas. Apenas 13 cursos de contabilidade não contemplam a disciplina Contabilidade Socioambiental em sua estrutura curricular. Isso significa que apenas 32,5 % dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais não inserem a perspectiva ambiental na formação dos discentes até o momento. No lado oposto, mais de 2/3, 67,5% delas já contemplam a disciplina.

É importante destacar que os cursos das Universidades Federais contam com autonomia acadêmica para definir sua estrutura curricular, todavia, a grande maioria deles atua em estreita relação com o Conselho Federal de Contabilidade e o Ministério da Educação nesse processo, como expusemos no capítulo terceiro.

Nesse sentido, as principais diretrizes do CFC estão voltadas para a uniformização das práticas e procedimentos contábeis com padrões internacionais, nos quais a Contabilidade

Ambiental se faz presente. Embora o quadro atual de difusão dos conhecimentos ambientais não seja uma unanimidade nos cursos, como se vê acontecer com a Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis, dentre outras, ela já possui uma presença forte, como demonstramos acima.

5.1 Que Dizem os Programas das Disciplinas?

O primeiro elemento a pontuar é sobre a nomenclatura da disciplina. Não verificamos muita divergência quanto a esta característica, a maioria das grades curriculares denomina simplesmente “Contabilidade Ambiental”, duas acrescentam o termo “Social ou Responsabilidade Social” e uma a chama apenas de “Contabilidade Social”.

Verificando seus conteúdos programáticos e finalidades, é possível constatar tratar-se da mesma disciplina. Tal fato também ocorreu com a Contabilidade das Demonstrações Contábeis quase sempre acrescida dos termos “análise” ou “estrutura”. Já a Contabilidade de Custos sempre conserva esse título eventualmente se segmentando entre I e II, isso decorre do fato de algumas instituições ministrarem a disciplina em dois semestres e outras em apenas um.

No tocante aos objetivos da disciplina ambiental, procedemos à investigação dos programas de curso das instituições selecionadas na amostra. Esses recortes se encontram a seguir. Após sua leitura e análise integral, transcrevemos os trechos que indicam os fins pretendidos pelos docentes no transcurso e ao término da disciplina, conforme o Quadro 9 abaixo:

Quadro – 6 Programas das disciplinas de contabilidade ambiental

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GRANDE DOURADOS – UFGD	Região : CENTRO- OESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Ementa: Conceito e objetivos. Ativos, passivos, custos e despesas ambientais. Adequação da relação da empresa com meio ambiente. Mensuração dos custos ambientais. Normas nacionais e internacionais sobre o tema. Diretrizes voluntárias nacionais e internacionais sobre evidenciação ambiental.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO - UFMT	Região : CENTRO- OESTE
Disciplina: Contabilidade Social	
Objetivos: Fornecer uma visão geral da responsabilidade social empresarial, possibilitando ao aluno identificar, orientar e desenvolver, através de informações empresariais um Balanço Social empresarial. O alunos, ao final dos assuntos tratados, deverá estar apto a: interpretar os principais conceitos doutrinários e vertentes do balanço social, ambiental e seus	

benefícios à sociedade; conhecer os fatores que colaboram para uma gestão ambiental sustentável; compreender a importância do conhecimento de integração social das empresas e a importância de divulgação e evidencição do valor social empresarial.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR	Região : NORTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Objetivos: Compreender as atividades e operações social e ambiental das organizações, bem como, as métricas de evidencição e “ <i>disclosure</i> ” contábeis destas atividades e operações, como também, a relevância que a demonstração (relatório) socioambiental representa na imagem e na competitividade ética da organização. Especificamente, objetiva: compreender as inserções históricas e contextuais da demonstração socioambiental contábil; identificar as características e propriedades socioambientais das atividades e operações das organizações (públicas, privadas e da sociedade civil); Compreender e praticar as métricas de evidencição contábil da demonstração socioambiental; Realizar pesquisa e discussão sobre fatores e práticas relevantes que elevam a imagem de organização que inclui em sua missão a responsabilidade socioambiental, bem como, que relata e eleva o resultado ao conhecimento social.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS - UFT	Região : NORTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental e Balanço Social	
Objetivos: A disciplina terá por objetivo identificar e discutir os aspectos econômicos e financeiros das ações que refletem a responsabilidade socioambiental das organizações, bem como, avaliar a influência destas no desempenho das companhias.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA - UFJF	Região : SUDESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Ementa: Responsabilidade Social; Responsabilidade Ambiental; Projetos Sociais; Marketing Social; Empreendedorismo Social; Noções de Contabilidade Social; Modelos de Balanço Social; Legislação Aplicável.	
UNIVERSIDADE FEDERAL VALE DO JEQUITINHONHA E MUCURI – UFVJM	Região : SUDESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Ementa: Conceitos e objetivos da Contabilidade Ambiental. Ativo, passivo, receita e despesas ambientais. Adequação da relação empresa-meio ambiente. Normas nacionais e internacionais aplicáveis. Considerações gerais sobre a Contabilidade Ambiental.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO - UFES	Região : SUDESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Objetivos: Proporcionar uma visão geral aos alunos de como a contabilidade se insere no contexto da gestão ambiental como geradora de informações para a tomada de decisão tanto interna como externamente. Discutir os principais objetivos e conceitos da Contabilidade Ambiental. Evidenciar as principais diretrizes para geração de informações ambientais, a evidencição ambiental e os relatórios ambientais. Discutir metodologias de cálculo de eco-indicadores de eficiência.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA - UFSM	Região : SUL
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Objetivos: Desenvolver temas relacionados à responsabilidade social das empresas que têm ações e sofrem reações do meio ambiente natural e social; desenvolver competências, habilidade e instrumentos necessários ao tratamento contábil das informações de natureza socioambiental, especificamente, informações sobre o impacto ambiental da empresa no meio ambiente; desenvolver a consciência crítica sobre a problemática ambiental, compreendendo-se como “crítica” a capacidade de captar a gênese e a evolução dos problemas ambientais; elaborar e interpretar demonstrativos contábeis.	

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ – UFPI	Região : NORDESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Ementa: Conceito, objetivos e histórico. Ativos, passivos, custos, despesas e receitas ambientais. Adequação da relação da empresa com o meio ambiente. Princípios contábeis e princípios ambientais. Normas nacionais e internacionais sobre o tema. Licenciamento ambiental e relatórios ambientais (EIA/RIMA). Registro e evidenciação de atos contábeis ambientais.	
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO – UFRSA	Região : NORDESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental e Responsabilidade Social	
Objetivos: Compreender a responsabilidade social e ambiental nas organizações, bem como apresentar noções básicas de gestão e Contabilidade Ambiental.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE - UFS	Região : NORDESTE
Disciplina: Contabilidade Ambiental	
Objetivos: Capacitar os alunos a compreender os conceitos, finalidade e objetivos da Contabilidade Ambiental, especificamente: Mensurar os ativos e passivos ambientais; Mensurar os custos e despesas ambientais, as receitas ambientais, assim como os investimentos ambientais; Compreender os conceitos, finalidade da responsabilidade social, apresentar alguns indicadores ambientais e de sustentabilidade e discutir a evidenciação ambiental; Verificar os indicadores de análise de demonstração de valor adicionado (DVA); Explanar sobre a elaboração, composição e relevância do Balanço Social; Abordar aspectos gerais da gestão ambiental, proporcionando ao aluno uma visão crítica sobre os custos ambientais e a contabilidade.	

Fonte: Programas das disciplinas de contabilidade ambiental das Universidades analisadas

Vejamos, no quadro 10 abaixo, comparativamente, o que dizem os programas das outras duas disciplinas dos mesmos cursos,:

Quadro – 7 Programas das disciplinas da contabilidade tradicional analisadas: custos e demonstrações contábeis

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GRANDE DOURADOS – UFGD	Região : CENTRO- OESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Ementa: Terminologia básica. Princípios Contábeis aplicados à custos. Esquema básico da Contabilidade de Custos. Departamentalização. Critérios de rateio. Aplicação de custos indiretos de produção. Materiais diretos. Mão de obra direta. Escrituração contábil de operações relacionadas com custos de produção e serviços.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GRANDE DOURADOS – UFGD	Região : CENTRO- OESTE
Disciplina: Análise das Demonstrações	
Ementa: Análise Vertical e análise horizontal. Indicadores de estrutura de capitais e de liquidez. Indicadores de atividades: prazos médios de rotação de estoques, pagamento a fornecedores e de recebimento de vendas. Indicadores de margem e rentabilidade: giro do ativo, margem líquida, rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido. Indicadores de preço e retorno de ação.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO - UFMT	Região : CENTRO- OESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Objetivos: A partir do estudo e conhecimento desta disciplina, deverá o aluno ter condições	

para identificar a formação dos custos nas empresas, bem como, estará apto a utilizar as ferramentas da Contabilidade de Custos mais úteis à situação peculiar de cada empresa. Terá também condições plenas de implantar sistemas de custos em empresas de qualquer ramo de atividade e analisar o nível de custos em cada organização para fins de planejamento e controle, como uma visão sistêmica orientada para “fazer e analisar custos”, com intuito de avaliar o custo de produção e de contribuir nas tomadas de decisões empresariais.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO - UFMT	Região : CENTRO- OESTE
Disciplina: Estrutura e Análise das Demonstrações Contábeis	
Objetivos: Espera-se que ao final do ano letivo os acadêmicos tenham condições de: Classificar os itens em patrimoniais (bens, direitos, obrigações) e de resultado (receitas e despesas, identificando a qual demonstração contábil o item é componente; Elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício com as contas de resultado segundo estrutura prevista na lei 6.404/76 e Normas Brasileiras de Contabilidade; Identificar os fatos que provocam alterações no saldo da conta Lucros ou Prejuízos acumulados; Conhecer as possibilidades de utilização do saldo de Lucros; Calcular a distribuição do lucro nos casos previstos no Estatuto e também quando este for omissivo; Elaborar a Demonstração de Lucros e prejuízos acumulados segundo estrutura prevista na lei 6.404/76; Conhecer os componentes do patrimônio líquido e os fatos que provocam alterações quantitativas e qualitativas neste; conhecer as possibilidades de utilização dos saldos das contas integrantes da reserva de capital; elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido; Classificar as contas patrimoniais de acordo com o grupo e subgrupo ao qual pertencem; Elaborar o Balanço patrimonial segundo a estrutura prevista na lei 6.404/76; Calcular o valor adicionado gerado por uma entidade e sua distribuição através da Demonstração de Valor adicionado; Identificar os fatos que provocam alterações no disponível e elaborar a demonstração do fluxo de caixa pelos métodos direto e indireto; Reconhecer a importância e conteúdo mínimo a ser apresentado em Notas explicativas e no relatório da administração; Conceituar análise e elencar os principais motivos pelos quais o contador processa uma análise das demonstrações contábeis; Preparar demonstrações coletadas para análise através da padronização; Efetuar reclassificações necessárias nas demonstrações para efeito de análise; Desenvolver de forma prática os cálculos e comentários da análise vertical e horizontal; Identificar pontos fortes e fracos nas empresas – objeto de estudo; Desenvolver análise através dos cálculos e índices de liquidez, estrutura de capitais e rentabilidade; Calcular índices de prazos médios praticados pelas empresas analisadas; Redigir comentários pertinentes às interpretações isoladas e no conjunto dos índices; Tecer conclusões a respeito de empresas analisadas e; Elaborar relatório completo da análise.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR	Região : NORTE
Disciplina: Custos: mensuração e contabilização	
Objetivos: Formar profissionais com visão crítica, com elevado grau de conhecimento teórico científico e embasamento prático, para poder desempenhar com competência as atividades das ciências contábeis, quer na área pública quer na área privada. Especificamente: aperfeiçoar e ampliar o conhecimento do aluno sobre a análise, mensuração e alocação dos custos para fins gerenciais. Proporcionar aos alunos um entendimento adequado da ciência contábil que lhes permita utilizar as informações contábeis de maneira eficiente, subsidiando a administração no processo de tomada de decisão, gerenciamentos e proteção do patrimônio das empresas.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR	Região : NORTE
Disciplina: Análise de Contas e Balanço	
Objetivos: Compreender e examinar os saldos das contas das demonstrações contábeis para constatar seu fluxo de movimentação e a existência física, bem como, gerar os indicadores	

de estrutura e de desempenho, interpretando-os e reportando-os aos interessados. Especificamente: compreender os conceitos elementares da análise de demonstrações contábeis; conhecer os principais indicadores contábeis como ferramenta gerencial; entender a estrutura das demonstrações contábeis com visão crítica e dinâmica, considerando a existência de antecedentes e posterioridades; Elaborar relatórios gerenciais como diagnóstico da situação financeira da empresa.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS - UFT	Região : NORTE
Disciplina: Contabilidade e Gestão de Custos	
Objetivos: Demonstrar a integração dos sistemas de custos com a contabilidade geral. Aprofundar e ampliar os conhecimentos sobre custos, enfocando os sistemas de custos e a integração com a contabilidade geral, dando uma visão sistêmica orientada para o planejamento, o controle e a tomada de decisão. Apresentar algumas metodologias que visam a apuração, análise, gestão da produção e tomada de decisões com informações de custos, ou seja, proporcionar ferramental suficiente para que os alunos possam gerenciais os custos e auxiliar para que a empresa seja mais competitiva numa economia globalizada.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS - UFT	Região : NORTE
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	
Objetivos: Capacitar os acadêmicos a trabalhar as demonstrações contábeis para fins de análise e estudos, enfatizando-se as técnicas de análise de estruturas e de tendências.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA - UFJF	Região : SUDESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Ementa: introdução a Contabilidade de Custos; classificação e nomenclatura de custos; Sistemas de custeamento; Esquema básico de custos; implantação de sistemas de custos; custos conjuntos. Aplicar os conceitos de custos para fins de avaliação, controle dos estoques e conhecimento dos instrumentos dos sistemas de custos com o objetivo de servir de base para a tomada de decisão.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA - UFJF	Região : SUDESTE
Disciplina: Estrutura das Demonstrações Contábeis	
Objetivos: Proporcionar a compreensão do conteúdo e da estrutura das demonstrações contábeis, bem como das principais notas explicativas que complementam tais demonstrações, levando em consideração os princípios fundamentais da contabilidade, a legislação societária e fiscal, os pronunciamentos e as necessidades dos usuários de um modo geral.	
Ementa: Balanço patrimonial; demonstração do resultado do exercício e demonstração do resultado abrangente; demonstração dos lucros e prejuízos acumulados; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração de fluxo de caixa; demonstração do valor adicionado; notas explicativas	
UNIVERSIDADE FEDERAL VALE DO JEQUITINHONHA E MUCURI – UFVJM	Região : SUDESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Ementa: A função da Contabilidade de Custos. Terminologia contábil. Conceitos e métodos de apuração dos custos do material direto, da mão de obra direta e dos custos indiretos de fabricação. Método de custeamento: variável e por absorção. Custo fixo, lucro e margem de contribuição. Custos para tomada de decisões.	
UNIVERSIDADE FEDERAL VALE DO JEQUITINHONHA E MUCURI – UFVJM	Região : SUDESTE
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	
Ementa: Analise de empresas através dos demonstrativos contábeis. Entendimento das	

práticas contábeis, interpretações econômicas das informações contábeis, técnicas de análise de demonstrações contábeis: efeitos financeiros de curto prazo, efeitos financeiros de longo prazo, geração de valor, distribuição de valor, estrutura e custo de capital.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO - UFES	Região : SUDESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos I e II	
Objetivos: Ao final do curso o aluno deverá ser capaz de: diferenciar Contabilidade de Custos da financeira e da gerencial, conceituar e relacionar os elementos básicos da Contabilidade de Custos. Implantar sistemas de custos; identificar os princípios contábeis aplicados a custos; utilizar o método de custeio por absorção e o custeio por atividades; identificar os problemas especiais da produção por ordem e da produção contínua. Proporcionar ao aluno a oportunidade de aprofundar a Contabilidade de Custos para fins de mensuração de estoque e de resultados e, principalmente, aprender a elaborar, interpretar e disponibilizar informações úteis às tomadas de decisões.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO - UFES	Região : SUDESTE
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	
Objetivos: Capacitar o aluno a extrair das demonstrações contábeis, informações úteis para tomar decisão.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA - UFSM	Região : SUL
Disciplina: Contabilidade de Custos I e II	
Objetivos: Distinguir quais são os custos que ocorrem em uma empresa industrial, como quantifica-los e quais as diversas formas de apropriá-los aos produtos, utilizando para tanto, as ferramentas que a Contabilidade de Custos dispõe. Calcular o custo da produção utilizando os mais diversos sistemas de custo. Embasar, com segurança, o cálculo antecipada da produção, através da aplicação de taxas pré-determinadas, estabelecer padrões e contabilizar as variações em relação ao custo real.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA - UFSM	Região : SUL
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	
Objetivos: Avaliar o desempenho econômico-financeiro das organizações por meio da interpretação de múltiplos demonstrativos contábeis e elaborar parecer crítico-gerencial sobre a situação identificada.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ - UFPI	Região : NORDESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Ementa: Noções básicas sobre custos: formação, classificação e princípios. Esquemas de custos. Rateio. Aplicação de custos indiretos de produção. Tratamento dado aos materiais direto. Contabilização. Mão de obra direta. Sistemas de produção por ordem. Problemas especiais da produção contínua e produção conjunta.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ - UFPI	Região : NORDESTE
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	
Ementa: Balanço Geral e demais demonstrações. Estrutura das demonstrações contábeis. Análise contábil por meio de indicadores financeiros e econômicos. Relatório de análise.	
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO – UFERSA	Região : NORDESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Objetivos: Proporcionar ao estudante conhecimentos teóricos e práticos sobre os métodos de custeio utilizados na apuração de custos, como também, a capacidade de adotar e analisar a melhor metodologia de custeio para o gerenciamento interno da empresa.	
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO – UFERSA	Região : NORDESTE
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	

Objetivos: Integrar o processo de análise das demonstrações contábeis à conjuntura econômica; Expor técnicas de análise por meio de indicadores; Apresentar indicadores de desempenho operacional e financeiro; Fomentar a elaboração de relatórios acerca da análise das demonstrações contábeis.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE - UFS	Região : NORDESTE
Disciplina: Contabilidade de Custos	
Objetivos: Capacitar o aluno na análise crítica da evolução e do atual estágio do conhecimento contábil, a fim de entender o papel do contador como agente de mudanças junto aos diversos tomadores de decisão.	
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE - UFS	Região : NORDESTE
Disciplina: Análise das Demonstrações Contábeis	
Objetivos: Habilitar o estudante ao exercício da profissão de contador visando oferecer-lhe ampla visão sobre os vários processos de análise de balanço e da formação do profissional a fim de capacitá-lo a entender as necessidades das instituições privadas dentro da conjuntura atual.	

Fonte: Programas das disciplinas de contabilidade ambiental das Universidades analisadas

Sobre objetivos/ementas/programas das três disciplinas em foco, verificamos que algumas instituições não apresentam o objetivo da disciplina, nestes casos, consideramos suas ementas, pois costumam trazer informações com o mesmo efeito de sentido dos objetos, cujo diferencial está, quase sempre, no emprego de verbos de infinitivo na construção de metas a alcançar.

Mereceu nossa atenção a observância do caráter supostamente teórico em equilíbrio com o prático, o que pode ser observado nos programas de ambiental acima e também, mais adiante, nos programas das outras duas disciplinas de cunho tradicional, na maior parte das instituições ora em tela.

O foco teórico e conceitual é presente em todas as ementas, o que é natural, haja vista que ele embasa as operações práticas a serem executadas posteriormente. Já no tocante à prática contábil, embora não haja uma unanimidade, ela figura na grande maioria dos programas de ambiental. De acordo com eles, os alunos devem realizar diversas operações contábeis que vão da criação às ocorrências, mensurações, elaboração e análise de demonstrações contábeis, implantação de sistemas à apresentação de relatórios.

Isso se comprova ao destacarmos expressões presentes nas metas apresentadas nos programas em quase todas as instituições focalizadas. Vejamos, primeiramente, em relação à **Contabilidade Ambiental**:

Desenvolver competências, habilidade e instrumentos necessários ao tratamento contábil das informações de natureza socioambiental; elaborar e interpretar demonstrativos contábeis (UFSM)

Discutir metodologias de cálculo de eco-indicadores de eficiência (UFES)

Ativo, passivo, receita e despesas ambientais (UFVJM)

Mensuração dos custos ambientais (UFGD)

Registro e evidenciação de atos contábeis ambientais (UFPI)

Mensurar os ativos e passivos ambientais; Mensurar os custos e despesas ambientais, as receitas ambientais, assim como os investimentos ambientais (UFS)

Compreender e praticar as métricas de evidenciação contábil da demonstração socioambiental; Realizar pesquisa e discussão sobre fatores e práticas relevantes que elevam a imagem de organização que inclui em sua missão a responsabilidade socioambiental, bem como, que relata e eleva o resultado ao conhecimento social (UNIR).

Alguns dos termos ou expressões utilizados, como abaixo relacionados, indicam que o processo de ensino proporcionará que os alunos executem determinadas técnicas da Contabilidade Ambiental. Ou seja, a operacionalização contábil. Vejamos:

[...] elaborar e interpretar demonstrativos contábeis [...]

Mensuração dos custos ambientais [...]

Registro e evidenciação de atos contábeis [...]

Mensurar os ativos e passivos ambientais [...]

Compreender e praticar as métricas de evidenciação contábil da demonstração socioambiental [...]

Das 11 instituições pesquisadas, apenas 04 não ‘prometem’ tratar em seus programas de Contabilidade Ambiental de aspectos práticos e de aplicabilidade de teorias. São elas: UFT, UFJF, UFMT e UFERSA. Dentre os objetivos desses cursos constam:

O aluno, ao final dos assuntos tratados, deverá estar apto a: interpretar os principais conceitos doutrinários e vertentes do balanço social, ambiental e seus benefícios à sociedade (UFMT).

Compreender a responsabilidade social e ambiental nas organizações, bem como apresentar noções básicas de gestão e Contabilidade Ambiental (UFERSA).

Identificar e discutir os aspectos econômicos e financeiros das ações que refletem a responsabilidade socioambiental das organizações (UFT).

Na UFJF não são elencados objetivos, mas tão somente temas que serão tratados no curso.

Temos, então, dois terços dos cursos que pretendem ao seu término que os discentes operacionalizem ações típicas da Contabilidade Ambiental, alicerces os conhecimentos teóricos à prática contábil. Em 1/3 deles, a prática contábil não é descrita como uma das

finalidades, mas, sim, o conhecimento de conceitos e elementos da Contabilidade Ambiental. Verificamos aqui a presença de expressões como “interpretar os principais conceitos”, “compreender a responsabilidade”, “discutir os aspectos econômicos”. Esses são exemplos de ações de natureza mental, mas não operacional. Não se infere sobre mensurar, calcular, demonstrar e/ou analisar dados numéricos, típicos na contabilidade.

Já no que concerne aos programas de Contabilidade Tradicional, destacamos abaixo alguns trechos das disciplinas ora em foco.

Contabilidade de Custos:

Ao final do curso o aluno deverá ser capaz de: utilizar o método de custeio por absorção e o custeio por atividades; identificar os problemas especiais da produção por ordem e da produção contínua (UFES).

Calcular o custo da produção utilizando os mais diversos sistemas de custo (UFSM).

Implantação de sistemas de custos (UFJF).

Conceitos e métodos de apuração dos custos do material direto, da mão de obra direta e dos custos indiretos de fabricação; Método de custeamento: variável e por absorção, Custo fixo, lucro e margem de contribuição (UFVJM).

Terá também condições plenas de implantar sistemas de custos em empresas de qualquer ramo de atividade e analisar o nível de custos em cada organização para fins de planejamento e controle, como uma visão sistêmica orientada para “fazer e analisar custos”, com intuito de avaliar o custo de produção (UFMT).

Aplicação de custos indiretos de produção; Materiais diretos; Mão de obra direta; Escrituração contábil de operações relacionadas com custos de produção e serviços (UFGD).

Proporcionar ao estudante conhecimentos teóricos e práticos sobre os métodos de custeio utilizados na apuração de custos (UFERSA).

Esquemas de custos, rateio, aplicação de custos indiretos de produção, tratamento dado aos materiais direto, contabilização, mão de obra direta e sistemas de produção por ordem (UFPI).

Aperfeiçoar e ampliar o conhecimento do aluno sobre a análise, mensuração e alocação dos custos para fins gerenciais (UNIR).

Demonstrar a integração dos sistemas de custos com a contabilidade geral. Aprofundar e ampliar os conhecimentos sobre custos, enfocando os sistemas de custos e a integração com a contabilidade geral, dando uma visão sistêmica orientada para o planejamento, o controle e a tomada de decisão (UFT)

É possível observar que os programas nesta disciplina têm forte orientação prática, tal intento é verificado de forma clara em 10 dos cursos analisados, apenas na UFS isso não foi identificado. Nesta temos como objetivo da disciplina: “Capacitar o aluno na análise crítica da evolução e do atual estágio do conhecimento contábil, a fim de entender o papel do contador como agente de mudanças junto aos diversos tomadores de decisão”. Ou seja, dela não se infere claramente a intenção de que os alunos possam operacionalizar os sistemas de custos.

É interessante destacar alguns dos termos utilizados nos programas da disciplina:

[...] utilizar o método de [...]

Calcular o custo [...]

[...] implantar sistemas [...]

[...] orientada para “fazer e analisar custos” [...]

[...] intuito de avaliar o custo de produção [...]

Aplicação de custos [...]

Proporcionar ao estudante conhecimentos teóricos e práticos sobre os métodos de custeio [...]

[...] conhecimento do aluno sobre a análise, mensuração e alocação dos custos [...]

Aprofundar e ampliar os conhecimentos sobre custos, enfocando os sistemas de custos e a integração com a contabilidade geral [...]

Todas essas expressões ensejam ações, priorizando ‘fazer ou executar’, ou seja, o aluno deverá não só conhecer, mas também operacionalizar determinadas técnicas ou procedimentos, bem como implantar sistemas. Isso ocorre em paralelo ao conhecimento teórico e interpretativo dos temas da disciplina.

Por último, quanto aos programas da disciplina **Contabilidade de Demonstrações Contábeis**, verificamos algo semelhante a esta segunda disciplina analisada, porém contrário à primeira:

Avaliar o desempenho econômico-financeiro das organizações por meio da interpretação de múltiplos demonstrativos contábeis e elaborar parecer critico-gerencial sobre a situação identificada (UFSM).

Capacitar o aluno a extrair das demonstrações contábeis, informações úteis para tomar decisão (UFES).

Entendimento das práticas contábeis, interpretações econômicas das informações contábeis, técnicas de análise de demonstrações contábeis (UFVJM).

Espera-se que ao final do ano letivo os acadêmicos tenham condições de: elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício, elaborar a Demonstração de Lucros e prejuízos, elaborar o Balanço patrimonial, calcular o valor adicionado gerado por uma entidade e sua distribuição através da Demonstração de Valor adicionado (UFMT).

Análise Vertical e análise horizontal. Indicadores de estrutura de capitais e de liquidez. Indicadores de atividades (UFGD).

Integrar o processo de análise das demonstrações contábeis à conjuntura econômica; Expor técnicas de análise por meio de indicadores; Apresentar indicadores de desempenho operacional e financeiro (UFERSA).

Habilitar o estudante ao exercício da profissão de contador visando oferecer-lhe ampla visão sobre os vários processos de análise de balanço e da formação do profissional a fim de capacitá-lo a entender as necessidades das instituições privadas dentro da conjuntura atual (UFS).

Compreender e examinar os saldos das contas das demonstrações contábeis para constatar seu fluxo de movimentação e a existência física, bem como, gerar os indicadores de estrutura e de desempenho, interpretando-os e reportando-os aos interessados; elaborar relatórios gerenciais como diagnóstico da situação financeira da empresa (UNIR).

Capacitar os acadêmicos a trabalhar as demonstrações contábeis para fins de análise e estudos, enfatizando-se as técnicas de análise de estruturas e de tendências (UFT).

Proporcionar a compreensão do conteúdo e da estrutura das demonstrações contábeis. Balanço patrimonial; demonstração do resultado do exercício e demonstração do resultado abrangente; demonstração dos lucros e prejuízos acumulados; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração de fluxo de caixa; demonstração do valor adicionado; notas explicativas (UFJF).

Em um único curso, o da UFPI, são indicados os temas que serão abordados no curso, sem objetivos ou ações claras: Balanço Geral e demais demonstrações, estrutura das demonstrações contábeis, análise contábil por meio de indicadores financeiros e econômicos.

Nessa frente de análise, o que se depreendeu, portanto, dos conteúdos e da abordagem didático-pedagógica, a partir dos programas, foi que, no processo de ensino-aprendizagem, em quase todas as instituições vistas, segundo o que rezam seus documentos, o aluno estará capacitado a realizar lançamentos, operações e cálculos relativos aos diversos ramos da contabilidade, tanto nas de cunho tradicional quanto na ambiental: uma espécie de aplicação prática e integrada de todos os conhecimentos do curso. Contrariando tal ‘promessa dos programas/ementas, constatamos a total ausência do elemento ambiental tanto na Contabilidade de Custos quanto na de Demonstrações Contábeis.

Considerando que gastos de natureza ambiental nas empresas correspondem para essas em um custo, seja pelas despesas diretas ou pelas indiretas com a depreciação dos investimentos e ativos de cunho ambiental, isso fica mais evidente na disciplina de Demonstrações; por outro lado, em nenhuma ementa está presente o Balanço Socioambiental, ou seja, no bojo das demonstrações contábeis, que os futuros contadores devem saber elaborar e analisar, a socioambiental não está inserida.

5.2 Que Dizem os Livros Didáticos analisados ?

Relembramos que as obras analisadas foram colhidas dos programas das disciplinas dos cursos. Nesse processo, verificamos que todos os programas apresentavam obras como bibliografia básica e obras como bibliografia complementar.

Por isso, o número de títulos mostrou-se elevado e são oportunas algumas considerações. No caso da disciplina Contabilidade Ambiental, há algumas obras da ciência administrativa, jurídica e ambiental, além da presença de normativos. Como nosso intuito era o de analisar os livros de “Contabilidade Ambiental”, excluimos as demais áreas, até pelo fato de elas não tratarem de técnicas e procedimentos de contabilização. Feito isso, percebemos que muitos títulos eram comuns a diversos cursos, assim, selecionamos as 5 obras de cada disciplina comuns ao maior número de cursos como bibliográfica básica e, também, listamos, conforme quadros abaixo, os cursos que as indicavam também como bibliografia complementar.

Quadro – 8 Relação das obras de Contabilidade Ambiental selecionadas para análise na pesquisa

FERREIRA, A.C.S. Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFVJM, UFGD, UFPI
Obra complementar em:	UFES, UFERSA
PAIVA, P.R. Contabilidade Ambiental: Evidenciação dos Gastos Ambientais com trans. Focada na prevenção. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFVJM, UFERSA, UFPI
Obra complementar em:	UFS, UFES, UFGD
RIBEIRO, MAISA DE S. Contabilidade Ambiental. São Paulo: Saraiva.	

Obra básica em:	UFS, UFSM, UFGD, UFERSA, UFPI
Obra complementar em:	UFVJM
SILVIA, C. A. TIBURCIO; F., F.S. (ORG). Balanço Social: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFSM, UFJF, UFMT
Obra complementar em:	
TINOCO, J.E.P.; KRAEMER, M.E.P. Contabilidade e Gestão Ambiental. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFES, UFMT, UFPI
Obra complementar em:	UFSM, UFJF, UFERSA

Fonte: Programas dos cursos das Universidades

*As obras aparecem sem ano de publicação porque nos programas das Universidades constam diferentes edições, o mesmo ocorre nos dois quadros a seguir.

Quadro – 9 Relação das obras de Contabilidade de Custos selecionadas para análise na pesquisa

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão de Custos e Formação de Preços: Com aplic. na Cal. HP 12C e Ex.. 5 ed. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFSM, UFJF, UFMT
Obra complementar em:	UFES
CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso básico de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFSM, UFMT, UNIR
Obra complementar em:	UFS, UFVJM, UFGD
LEONE, George. S. G. Curso de Contabilidade de Custos: Contém custeio ABC. São Paulo: 2ª ed. Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFVJM, UFGD, UNIR
Obra complementar em:	UFSM, UFES, UFJF, UFPI
MAHER, M. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFJF, UFVJM, UFERSA
Obra complementar em:	UFS
MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFSM, UFES, UFVJM, UFMT, UFGD, UFERSA, UFPI, UNIR

Obra complementar em:	UFJF
-----------------------	------

Fonte: Programas dos cursos das Universidades

Quadro – 10 Relação das obras de Contabilidade das Demonstrações Contábeis selecionadas para análise na pesquisa

ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e Análise de Balanços. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFSM, UFES, UFJF, UFGD, UFPI, UNIR
Obra complementar em:	UFERSA
IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Balanços. 10 ed. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFJF, UFGD, UNIR
Obra complementar em:	UFS, UFSM, UFES
MARION, José Carlos . Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade ed.. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFVJM, UFMT, UFERSA
Obra complementar em:	UFJF
MATARAZZO, Dante C. Análise Financeira de Balanços – Abordagem básica e gerencial. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFS, UFSM, UFES, UFJF, UFVJM, UFMT, UFGD, UNIR
Obra complementar em:	UFERSA, UFPI
SILVA, J. P. Análise Financeira das Empresas. São Paulo: Atlas.	
Obra básica em:	UFVJM, UFMT
Obra complementar em:	UFS, UFSM, UFES, UFJF, UFGD

Fonte: Programas dos cursos das Universidades

Selecionada a amostra das obras, procedemos à leitura das mesmas para sua análise; primeiramente, quanto à temática de cada capítulo, verificando a sua pertinência com os temas centrais: “meio ambiente”, “custos” e “demonstrações”, todos na perspectiva da ciência contábil. Analisamos, então, os exercícios que cada obra propunha. Para tanto, dividimos as questões entre aquelas que requeriam respostas de cunho prático-contábil e as de cunho conceitual. Buscando obter evidências complementares, aferimos, também, o total de páginas e a natureza de seu conteúdo quanto à abordagem de temas próprios da ciência contábil ou não - sua natureza, exposição apenas de conteúdo teórico ou também de conteúdo prático, no todo, ou intercalado com o teórico.

5.2.1 - Análise acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de contabilidade ambiental

Para consultas mais aprofundadas, consta no apêndice 05 a descrição detalhada de cada capítulo das obras a seguir elencadas. Assim, neste ponto, apresentamos a síntese da análise realizada em cada livro.

- **Obra de FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. *Contabilidade Ambiental: Uma informação para o Desenvolvimento Sustentável*. São Paulo: Atlas, 2009.**

Analisando quali e quantitativamente a obra, temos: 2 dos cinco capítulos tratam de contabilidade de informações ambientais, os cap.04 e o 05. O primeiro apenas trata de aspectos teóricos e conceituais e o segundo, efetivamente, de operações, lançamentos, cálculos e demonstrações de cunho contábil; juntos, eles possuem 44 páginas (32,8%); já o capítulo 01 trata exclusivamente de temas de natureza ambiental e de sustentabilidade, possui 19 páginas (14,2%). Outro capítulo, o segundo, trata de administração e gestão ambiental em empresas, assunto próprio da ciência da administração e não da contabilidade, contém 29 páginas (21,5%); por sua vez, o capítulo 03 é intitulado “Contabilidade Ambiental”, porém, aborda diversos temas conceituais, históricos e explicativos sobre esse ramo da contabilidade e não sobre seu funcionamento e operacionalização, um total 42 páginas (31,3%). No tocante ao volume total de páginas, temos 134 de conteúdo, destas, 96 (71,65%) com exposição de conteúdo teórico e apenas 38 páginas (28,35%) com exposição de conteúdo prático da Contabilidade Ambiental, em especial, através de quadros e tabelas de demonstrações contábeis, e 3 páginas de lançamentos em razonetes. Quanto às questões propostas para fixação do conteúdo, a autora não fornece nenhuma. A temática contábil está presente em 54 páginas, 40,3% do livro, porém, essa temática é de cunho conceitual em sua maior parte. A quantidade de páginas de temática contábil prática se limita a 23 páginas, todas do último capítulo, representando somente 17,16% do livro.

- **Obra de RIBEIRO, Máisa de Souza. *Contabilidade Ambiental*. 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2010.**

Analisando quali-quantitativamente a obra, temos: 2 dos cinco capítulos tratam de contabilidade de informações ambientais; 1 trata de contabilidade, mas não de Contabilidade Ambiental e 2 tratam de assuntos ambientais, mas não de contabilidade. No tocante ao volume total de páginas, temos: 204 páginas de conteúdo; destas, 104 (51%) com assuntos de

Contabilidade Ambiental, 21 de contabilidade tradicional (10,3%) e 72 de outros temas não contábeis (38,7%). Temos também: das 204 páginas totais, 168 (82,35%) com exposição de conteúdo teórico e apenas 36 páginas (17,65%) com exposição de conteúdo prático da Contabilidade Ambiental, em especial, através de quadros e tabelas de demonstrações contábeis. Quanto às questões propostas para fixação do conteúdo, há 41 questões, 100% delas de cunho teórico, pois se solicitam dos alunos respostas discursivas sobre os assuntos abordados no capítulo. Apenas duas questões solicitam que os alunos colem exemplos de demonstrações ambientais de empresas que as publicam. Nenhuma questão solicita aos alunos nenhum tipo de resposta numérica/monetária em que sejam chamados a calcular, analisar ou demonstrar valores relativos à contabilização de elementos ambientais.

- **Obra de PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental: evidencição dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. Atlas: Saraiva, 2009.**

A obra em questão deriva de um estudo de pós-graduação da autora. Ela apresenta diversos elementos próprios de pesquisas acadêmicas, como capítulos metodológicos, por exemplo. Todavia essa estruturação é estranha a obras didáticas utilizadas em sala de aula para ensino. Analisando quali e quantitativamente a obra, temos: dos 11 capítulos, 06 tratam de assuntos que podem ser classificados como de natureza contábil-ambiental (cap. 01, 02, 03, 04, 09 e 11), embora todos com abordagem teórica e sem dados quantitativos, de contabilizações, cálculo ou demonstração. Estes ocupam 72 páginas (64,3%). Outros 03 capítulos são de informações metodológicas da pesquisa da autora (cap. 05, 06 e 07) e têm pouca função didática de ensino sobre a Contabilidade Ambiental para o público-alvo da obra; eles ocupam 28 páginas (25%). Dois outros capítulos também têm conteúdo diverso da contabilidade (os capítulos 08 e 10), um sendo de cunho informativo e outro ambiental, tendo 12 páginas (10,7%). No tocante ao volume total de páginas, temos 112 páginas de conteúdo; destas, 107 (95,55%) com exposição de conteúdo teórico e 05 páginas (4,45%) com exposição de conteúdo prático da Contabilidade Ambiental, em especial, através de quadros e tabelas de demonstrações contábeis. Quanto às questões propostas para fixação do conteúdo, não há. Todo o livro possui muitas informações de cunho qualitativo, mas poucas informações quantitativas, nenhum exemplo de operacionalização contábil com cálculos ou lançamentos, apenas apresenta demonstrações de balanço ambiental, sem detalhes quanto a sua elaboração.

- **Obra de TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira . *Contabilidade e Gestão Ambiental*. São Paulo: Atlas, 2011.**

A obra possui um total de 11 capítulos, dos quais 04 tratam de assuntos que podem ser classificados como de natureza gerencial, administrativa ou de gestão (cap. 05, 06, 10 e 12). Estes ocupam 84 páginas (30,9%). Um capítulo é de cunho ambiental (cap. 02), que ocupa 24 páginas (8,8%). Os demais capítulos são de temática contábil, porém destes apenas 03 de Contabilidade Ambiental (cap. 03, 08, 11) com 63 páginas (23,2%). Outros 04 capítulos ocupam 101 páginas de temática contábil tradicional (01, 04, 07 e 09) e representam (37%) da obra. No tocante ao volume total de páginas, temos 272 de conteúdo, destas, 244 (89,7%) com exposição de conteúdo teórico e somente 28 páginas (10,3%) com exposição de conteúdo prático, dividido entre a contabilidade tradicional e a ambiental, em especial através de quadros, tabelas e modelos de demonstrações contábeis e indicadores. Ainda, quanto a natureza dos conteúdos, pudemos identificar que 142 páginas, tratam de temas não contábeis e 140 tratam de assuntos que podemos considerar como temas contábeis, todavia, destacamos que, destas, apenas 62 páginas, ou 22,8% das páginas, são dedicadas a assunto de Contabilidade Ambiental. Isso significa que 87,2% das páginas tratam de assuntos diversos ao que o título do livro se propõe a abordar: Contabilidade Ambiental. Quanto a questões propostas para fixação do conteúdo, há 78, todas de cunho discursivo sobre o entendimento de conceitos e elementos teóricos dos capítulos. Não há nenhuma questão que solicite mensuração, cálculos, lançamentos ou elaboração de demonstrações contábeis ou mesmo relatórios ambientais. Todo o livro possui muitas informações de cunho qualitativo, mas poucas informações quantitativas, nenhum exemplo de operacionalização contábil com cálculos ou lançamentos, apresenta demonstrações de balanço ambiental e DRE, modelos em especial, bem como alguns exemplos de demonstrações de empresas, sem detalhes quanto a sua elaboração.

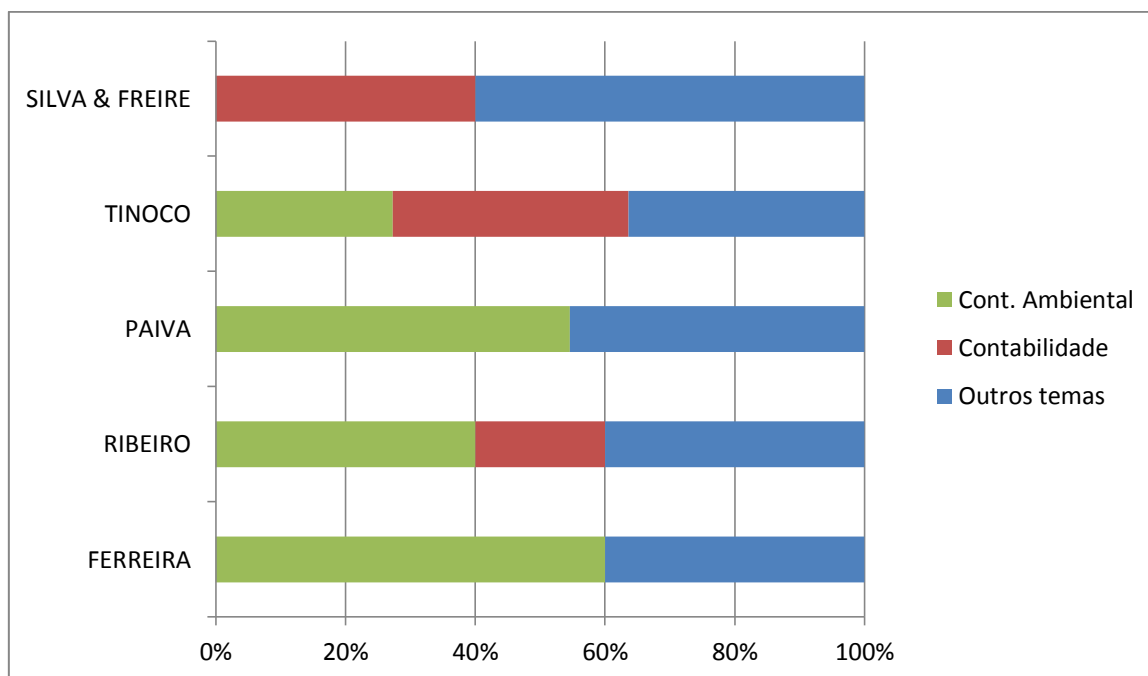
- **Obra de SILVA, César Augusto Tiburcio; FREIRE, Fátima de Souza (Orgs). *Balanço Social: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2001.**

A obra possui 114 páginas de conteúdo em cinco capítulos. Destes, nenhum trata como temática principal a Contabilidade Ambiental, alguns apenas a mencionam. Mesmo a contabilidade social, não se constitui uma área ou tema na maior parte dos capítulos. Dos 05, 02 capítulos tratam sobre administração e gestão social (cap. 01 e 03), o último capítulo (cap.

05) trata de ética empresarial e social nos negócios. Dois capítulos tratam de contabilidade (o cap. 02 e 04), o primeiro sobre teórica contábil social e o segundo sobre conceitos e elementos da contabilidade social. Do conteúdo, podemos verificar que 81 páginas (71%) são de cunho teórico e 33 (29%), prático, estes concentrados em um único capítulo que apresenta quadros de modelos para elaboração de demonstrações sociais. Do total de páginas da obra, podemos inferir, ainda, que 56 (49,1%) são ocupadas por temas ligados a contabilidade e 58 (50,9%) possuem conteúdo que pode ser ligado a ciência contábil. É importante observar que a obra em questão é escrita por vários autores, três capítulos foram escritos por três autores diferentes, um para cada e dois capítulos possuem 4 autores cada um. Isto explica por que alguns tópicos ou conceitos são abordados mais de uma vez ao longo do livro.

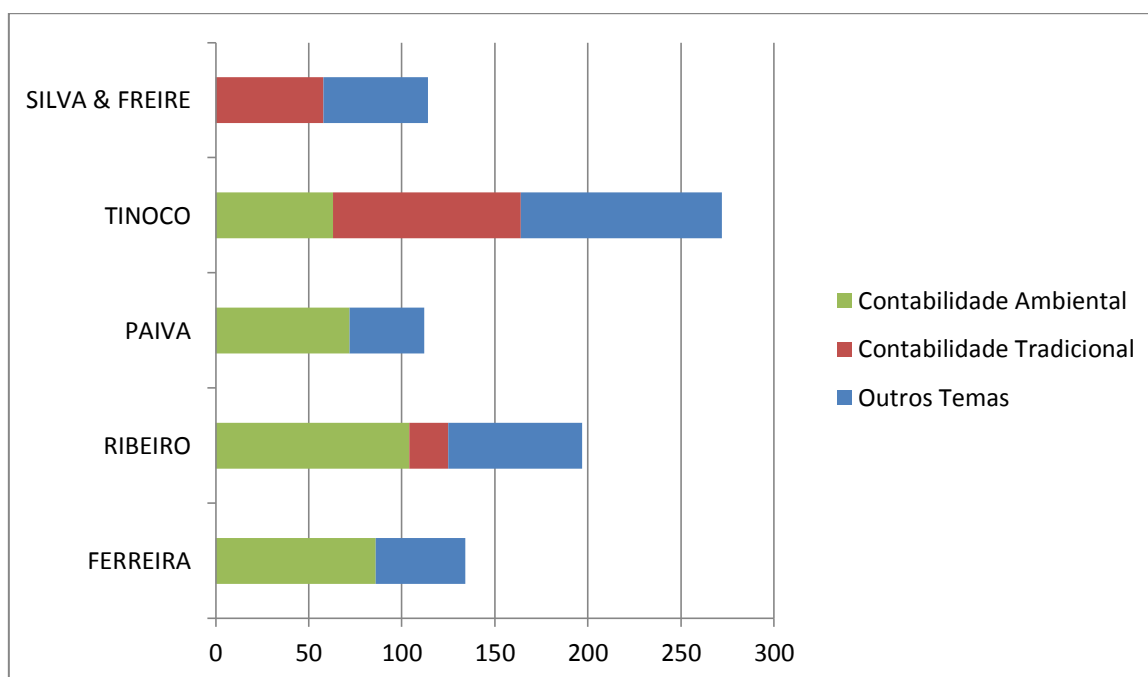
5.2.1.1 - Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros didáticos de Contabilidade Ambiental

Gráfico n. 1 – Participação temática por capítulo nas obras de Contabilidade Ambiental (% de capítulos)



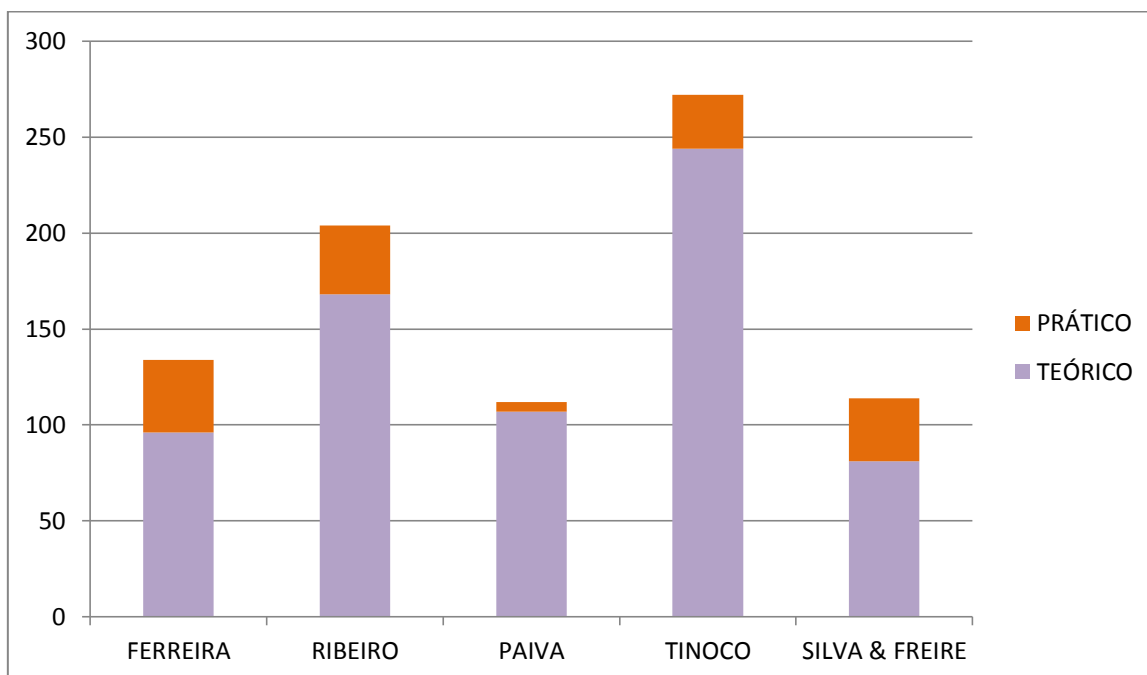
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 2 – Participação de páginas por temática nas obras de Contabilidade Ambiental (Qtd de páginas)



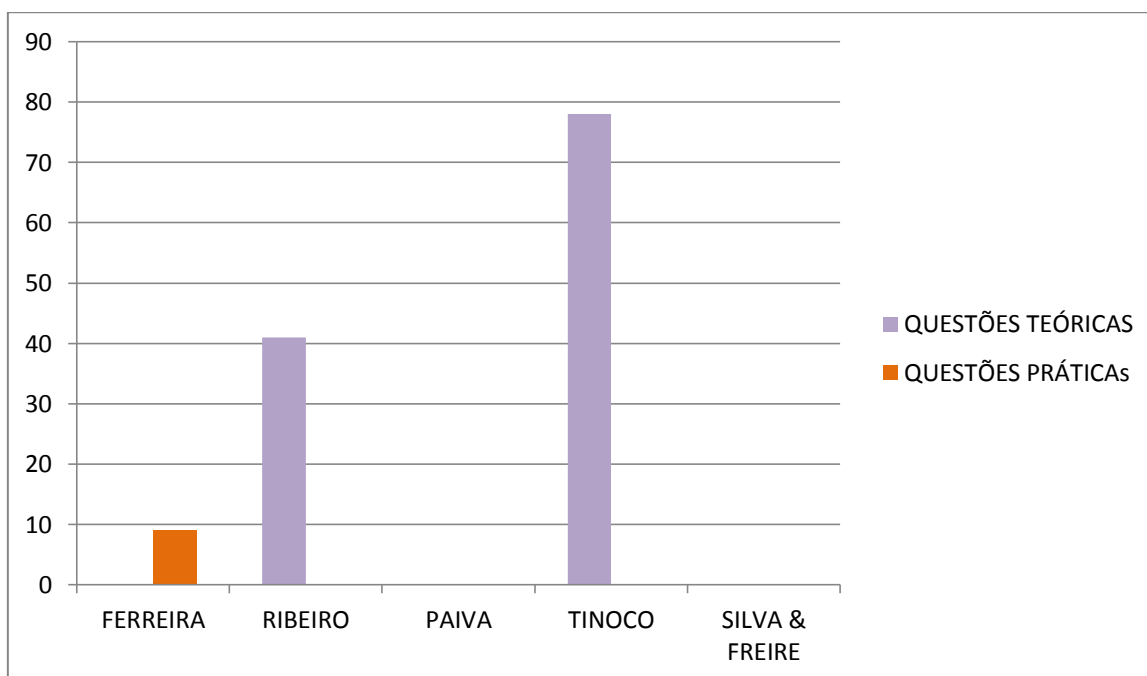
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 3 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Contabilidade Ambiental (Qtd de páginas)



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 4 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade Ambiental (qtd de questões)



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Depreendemos, portanto, a partir da análise aprofundada concernente à abordagem dos livros de Contabilidade Ambiental, características comuns entre essas obras mais utilizadas nas instituições federais do país, tais quais:

- a) Além de tratar de Contabilidade Ambiental, é praxe desses livros dedicar ao menos um capítulo ao assunto **meio ambiente**, o que entendemos pertinente a fim de situar o aluno ante a problemática e o contexto em que a Contabilidade Ambiental se insere;
- b) Os autores dessas obras costumam dedicar dois ou mais capítulos à gestão ambiental, gerenciamento ambiental, indicadores ambientais e legislação ambiental. Vale frisar que a gestão e o gerenciamento ambiental são atribuições próprias da ciência da administração e não da contabilidade; é fato que os administradores utilizam dados contábeis para executar tais atividades, porém a abordagem tem um nível de detalhamento incomum nas obras de contabilidade. Já quanto à legislação, a ciência contábil faz uso de diversos normativos em sua operacionalização prática, quase todos relativos a obrigações tributárias; é incomum aos contabilistas o estudo legislativo da operacionalização das atividades empresariais. Nesse sentido, entendemos que as quatro áreas estão superdimensionadas em meio a tais obras;
- c) No que pese os títulos dos livros serem todos “Contabilidade Ambiental”, observamos que menos da metade dos capítulos em todos eles aborda assuntos e temas contábeis ambientais. Essa característica se ratifica ao olharmos um outro dado simples: o número de páginas dedicadas ao aspecto específico: constatamos que o número de páginas direcionadas diretamente à contabilização e à Contabilidade Ambiental é em torno de apenas um terço de seu volume;
- d) Sobre os conteúdos específicos de Contabilidade Ambiental, vimos que, em grande parte, é de cunho qualitativo, com abordagens discursivas, teóricas ou conceituais da contabilidade, sua aplicação ao meio ambiente e seus elementos. Os conteúdos de natureza quantitativa são poucos, as passagens que envolvem lançamentos nos livros contábeis de diário e de razão, base do ensino e da operacionalização contábil, quando há, limitam-se a poucas páginas;
- e) Quanto aos exercícios, verificamos que algumas dessas obras didáticas não possuem nem um, caso de Paiva e Silva & Freire, e aquelas que possuem só apresentam questionamentos que requerem respostas meramente discursivas e qualitativas sobre os temas. Não identificamos, inclusive, nem uma questão que leve o aluno a realizar cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, demonstração de resultados numéricos ou a elaboração de demonstrações contábeis ambientais.

Concluímos, também, que dois dos autores adotados neste estudo não trazem nem uma questão para resolução pelos alunos dos conteúdos estudados, casos de Paiva e Silva & Freire. Dos outros três autores dois só trazem questões teóricas, Ribeiro e Tinoco, e apenas um, Ferreira, apresenta questões práticas, estas, no entanto, não ultrapassam 10 questões. Observamos, com isso, que o tipo de questões é similar à abordagem geral dos capítulos das obras, ou seja, teóricos. Não foge à ‘coerência’, então, que, sendo a maior parte dos capítulos e das obras de Contabilidade Ambiental de cunho teórico, as questões propostas aos alunos assim também sejam.

Nessa mesma direção, verificamos que em todas as obras há forte presença de elementos estranhos à Contabilidade Ambiental, com ela relacionáveis, claro, mas não específicos ao aprendizado da contabilização de operações ambientais nas empresas. No caso da primeira obra destacada, por exemplo, de Silva & Freire, não há um único capítulo todo dedicado à Contabilidade Ambiental, mas, sim, à gestão ambiental, ou seja, assunto de temática da ciência da administração. Nela um único capítulo, em algumas de suas páginas, aborda a Contabilidade Ambiental e a auditoria ambiental, sem se aprofundar, apenas abordando noções desses elementos.

Diante de tais constatações, consideramos relevante registrar que em nossa abordagem são consideradas páginas de cunho teórico aquelas que apresentam textos explicativos, conceituais e sem uso de dados quantitativos; por outro lado, consideramos páginas de cunho prático aquelas que apresentam exemplos com dados quantitativos, de lançamentos contábeis, tabelas e quadros com dados quantitativos ou quanti-qualitativos ou mesmo modelos de demonstrações contábeis.

Por sua vez, consideramos páginas de assuntos contábeis aquelas cujo conteúdo é próprio da ciência contábil, seus termos, elementos, classificações, princípios, fundamentos e operações; enquanto que são páginas de assuntos não contábeis aquelas cujo conteúdo é próprio de outras áreas de conhecimento e que servem para contextualização do aluno quanto a temas que o autor julga relevantes para o conhecimento geral.

Acrescentemos a essa elucidação de critérios classificatórios em termos de conteúdos trazidos pelos livros analisados o que vêm a ser questões Discursivas: aquelas que solicitam respostas discursivas para explicação de conceitos, esclarecimentos, argumentação ou desenvolvimento textual de forma geral. Por outro lado, as questões práticas, tão raras no

material didático empregado pela maioria dos professores e instituições de ensino superior para tratar de Contabilidade Ambiental, conforme já dito, seriam aquelas que solicitam respostas de cunho quantitativo ou quali-quantitativo, para as quais é necessário realizar mensuração numérica, cálculos, interpretação de dados numéricos e/ou elaboração de demonstrativos contábeis, consoante dados demonstrados acima.

5.2.2 Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra das disciplinas de cunho Tradicional da Contabilidade

Para consultas mais aprofundadas, consta no apêndice 06 a descrição detalhada de cada capítulo das obras a seguir elencadas. Assim, neste ponto, apresentamos a síntese da análise realizada em cada livro.

- **Obra de BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel*. 6ªed. São Paulo: Atlas, 2012.**

A obra possui 436 páginas divididas em 20 capítulos, destes, apenas um, o cap.17, apresenta temática mais relacionada à ciência administrativa e de gestão que à de contabilidade; são 30 páginas (6,7%). Todos os demais capítulos trazem como temática do seu conteúdo a Contabilidade de Custos e representam 416 pág (93,3%). É importante destacar que os 03 últimos capítulos da obra são dedicados à explanação de temas de informática para uso na contabilidade geral e de custos; o cap. 18 para uso da calculadora HP – um dos principais e mais eficientes equipamentos de uso dos contadores para cálculos complexos; os cap. 19 e 20 explanam o emprego e uso do Excel para realização de cálculos estatísticos, cálculos complexos e elaboração de gráficos relacionados à temática da Contabilidade de Custos e geral. Nesse sentido, consideramos os três capítulos em questão como de conteúdo de natureza contábil e ligada à Contabilidade de Custos, na medida em que têm os custos como elemento central nas abordagens dos equipamentos e softwares. Ainda sobre o conteúdo da obra, verificamos que 100 páginas possuem teor teórico (22,4%) e 346 (77,6%), elementos práticos. Das questões propostas pelo livro, 4 são de cunho teórico (2,7%) e 146 são práticas (97,3%).

- **Obra de CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2004.**

A obra possui um total de 08 capítulos em 251 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a Contabilidade de Custos (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 24 (9,6%) têm cunho teórico e 227 (90,4%) trazem conteúdos práticos. Em todos, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva com cálculos, tabelas, fórmulas, mensurações, demonstrativos e lançamentos contábeis. Quanto a questões propostas, há um total de 479. Destas, 221 (46,1%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 258 (53,9%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Não raro, as questões solicitam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumenta, e muito, o quantitativo total de questões se assim formos considerar.

- **Obra de LEONE, George S. Guerra; LEONE, Rodrigo J. Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2010. LEONE, George S. Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos: Livro de Exercícios*. São Paulo: Atlas, 2000.**

A obra possui um total de 10 capítulos em 424 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a Contabilidade de Custos (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 150 (35,4%) têm cunho teórico e 274 (64,6%) trazem conteúdos práticos. Apenas um capítulo, o cap. 01, era exclusivo com abordagens teóricas e conceituais. Em todos os demais, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva com cálculos, tabelas, fórmulas, mensurações, demonstrativos e lançamentos contábeis. Quanto a questões propostas, o livro não traz nenhuma, porém, o livro texto é acompanhado de um livro específico de exercícios com 10 capítulos, cada um correspondendo ao livro texto. Neste, há um total de 205 questões. Destas, 36 (17,6%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 169 (82,4%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Não raro, as questões solicitam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumenta, e muito, o quantitativo total de questões se assim considerarmos.

- **Obra de MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: criando valor par a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.**

A obra possui um total de 26 capítulos em 811 páginas. Destes capítulos, 03 são de temática própria da ciência da administração, e percebe-se que a abordagem do assunto é para administradores, demonstrando como os administradores utilizam as informações geradas pela contabilidade, são eles: os cap. 09, 16 e 22; ocupam um total de 50 pág (6,2%). Outros 2 capítulos, o 17 e o 25, são de temática contábil, porém, diversa da Contabilidade de Custos, juntos ocupam 52 páginas (6,4%). Os demais 21 capítulos são todos dedicados a temas da Contabilidade de Custos, ocupando 709 páginas (87,4%). Do total de páginas da obra, verificamos que 236 (29,1%) tm cunho teórico e 575 (70,9%) trazem conteúdos práticos, estes distribuídos tanto na explanação dos temas quanto nas questões que trazem para exercícios. Do montante total de páginas, 762 (93,8%) páginas abordam assuntos de natureza contábil e 50 (6,2%) assuntos de temática não relacionada à contabilidade. Quanto às questões propostas no livro para treino e fixação do conteúdo, ele possui um total de 969 questões. Destas, 423 (43,6%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 546 (53,4%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Não raro, as questões solicitavam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumentaria e muito o quantitativo total de questões se assim fôssemos considerar. No tocante ao conteúdo geral, verificamos que a grande maioria dos capítulos possuíam explanações teóricas acompanhadas de casos. Estes demonstravam numericamente e através de formulas, tabelas e quadros como se elaborarem cálculos e se aplicarem os tópicos explanados. Apenas dois capítulos, um contábil sobre ética e outro de Contabilidade de Custos, possuíam a maioria de suas páginas dedicadas apenas a abordagens teóricas. Em todos os demais, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva da operacionalização contábil.

- **Obra de MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos: livro de exercícios*. 10ªed. São Paulo: Atlas, 2010.**

Analizando qualitativamente, temos que todos os 30 capítulos da obra tratam de temática contábil de custos, com uso constante na maioria dos capítulos de casos propostos para observação de cálculos, apurações, mensurações, lançamentos contábeis em razonetes e diário, elaboração de quadros comparativos, analíticos e demonstrações contábeis. Não verificamos em nenhum dos capítulos a abordagem de custos, despesas ou quaisquer outros elementos descritos como “ambiental”. No tocante a informações quantitativas, temos que, das 331 páginas, 114 (34,4%) são de cunho teórico e 217 (65,6%) prático; sobre a temática, todas as 331 são de temática contábil, especificamente contábil de custos. Sobre as questões propostas, a grande maioria dos capítulos as traz. Há na obra o total de 94 questões, destas, 15 (16%) solicitam respostas de cunho conceitual através de questões objetivas para marcação das afirmações certas, válidas ou aplicáveis. Outras 79 questões (84%) solicitam respostas com apuração de valores, cálculos, cálculos de indicadores e demonstrações numéricas de resultados.

É relevante destacar que a obra traz ainda um livro específico de exercícios ou caderno de exercícios. Este é composto por 30 capítulos, estes com os mesmos títulos da obra texto, e em cada um deles são propostas questões para fixação do conteúdo. Os três primeiros capítulos e o último possuem apenas questões teóricas, ou seja, que solicitam respostas discursivas de explicação, argumentação ou esclarecimentos de conceitos abordados no livro texto. Todos os outros 24 capítulos possuem questões teóricas da mesma natureza que aqueles e ainda questões práticas, onde são solicitadas respostas com cálculos, lançamentos contábeis, mensurações, apurações e demonstrações numéricas de resultados. Em todo o livro de exercícios há 227 questões, destas, 138 (60,8%) teóricas e 89 práticas (39,2%). Essa preponderância de questões teóricas é aparente, pois as questões teóricas solicitam uma única resposta aos estudantes, porém as questões práticas são todas compostas por múltiplas solicitações. Por exemplo, a questão apresenta um caso com diversos elementos e pede que o aluno calcule ou demonstre: apresenta uma série de letras “a”, “b”, “c”, “d”... até “f” em alguns casos. Cada letra dessa representa um cálculo específico ou acrescenta uma variável nova para a qual se pede o resultado. Assim sendo, as questões práticas acabam se multiplicando por 4x e atingem o montante de 356 solicitações. Considerando esta perspectiva, teríamos um total de 494 questões para exercício e fixação do conteúdo e, destas, 27,9% (138) seriam de cunho teórico e 72,1% (356) de cunho prático. É oportuno destacar que nenhuma questão aborda elementos de natureza ambiental pela contabilidade.

No tocante às obras desta disciplina, os livros abordam assuntos típicos da Contabilidade de Custos e quando trazem temas de outras áreas de contabilidade ou de outras ciências os expõem à luz da contabilização de custos, numa interface entre a Contabilidade de Custos e estes outros temas e áreas. Ainda assim, isso ocorre apenas em raras ocasiões (realidade oposta quando se trata de livros da Contabilidade Ambiental);

Sobre os conteúdos de Contabilidade de Custos, vimos que em sua grande maioria são de cunho quali-quantitativo, a abordagem discursiva se apresenta na exposição de conceitos e explicações da operacionalização das técnicas e procedimentos de contabilização, direcionada a exemplos e casos e apresentando dados numéricos, fórmulas, mensurações, cálculos, demonstrativos contábeis quantitativos, lançamentos contábeis livro de razonetes e livro diário.

Outro fator relevante nessas obras é o número de questões tanto as do livro texto, como outras que são trazidas num caderno específico de questões para o treino das práticas contábeis, os livros de exercícios. É marcante, inclusive, a presença de questões práticas em todas as obras.

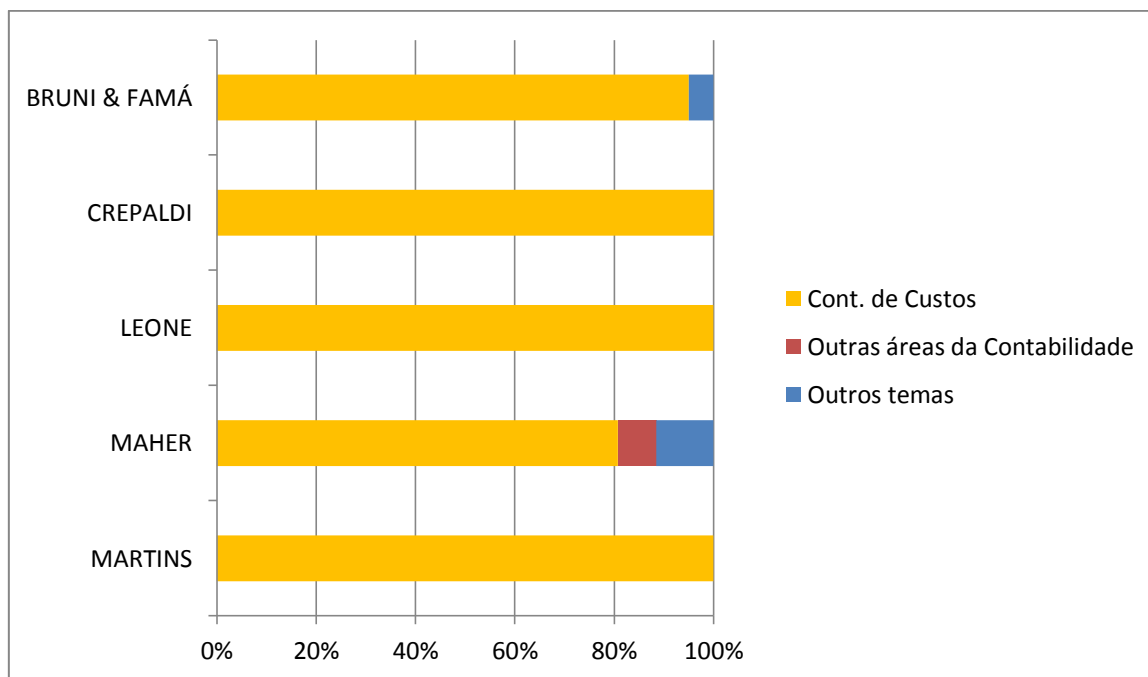
Vale ressaltar que na obra com o menor número absoluto de questões práticas, Bruni & Famá, há 146 questões; já na que possui o menor percentual de questões dessa natureza, a de Crepaldi, são 54% de questões práticas, estas configuram 228 questões.

Nas outras obras, verificamos a presença exaustiva de questões, com uma disponibilização pelo autor de mais de 900 para exercício, treinamento e fixação do conteúdo, como se notou na obra de Maher. Além das questões práticas, todas as obras trouxeram questões teóricas, porém, em algumas delas, há capítulos inteiros só contendo questões práticas, nem uma de cunho teórico. Uma realidade diferenciada do que se depreendeu da análise de obras da Contabilidade Ambiental.

Seguem alguns gráficos ratificando os resultados obtidos a partir da análise das obras de Contabilidade de Custos.

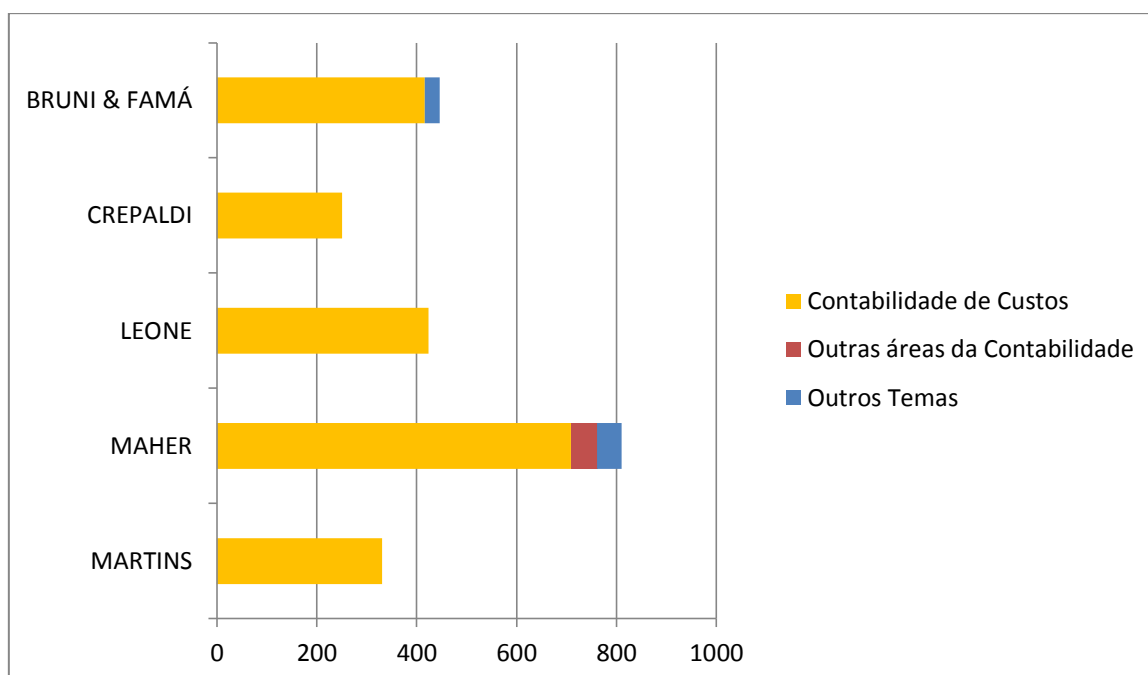
5.2.2.1 - Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros didáticos de Contabilidade de Custos

Gráfico n. 5 – Participação temática nos capítulos nas obras de Contabilidade Ambiental (% de capítulos)



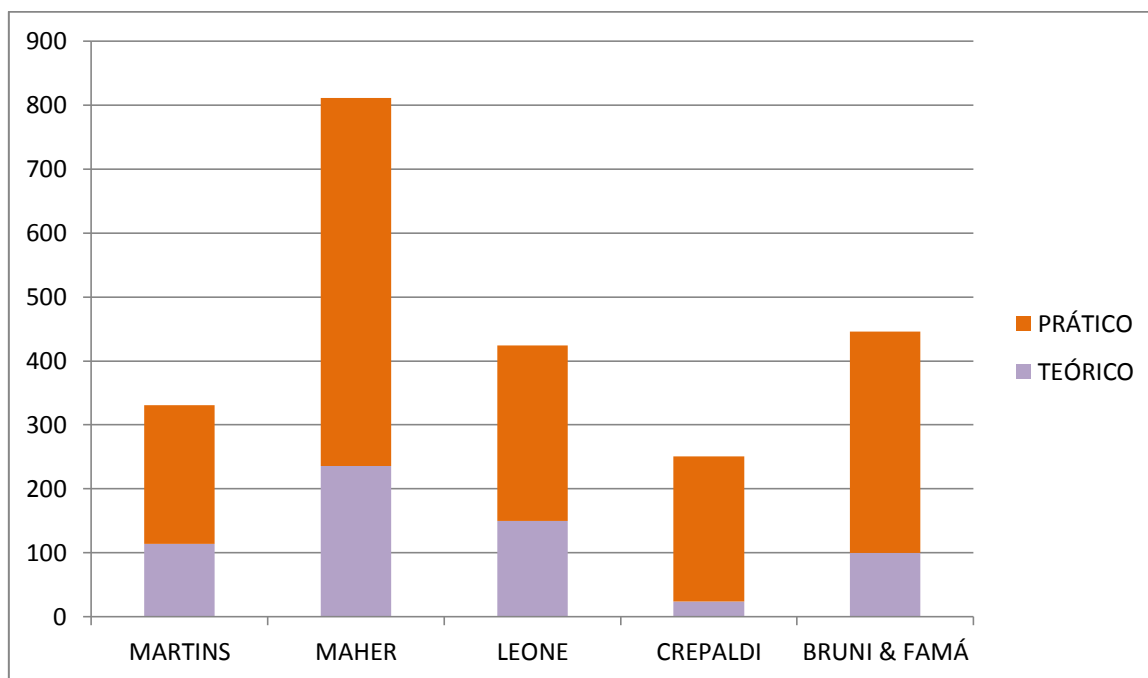
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 6 – Participação de páginas por temática nas obras de Contabilidade de Custos (% de páginas)



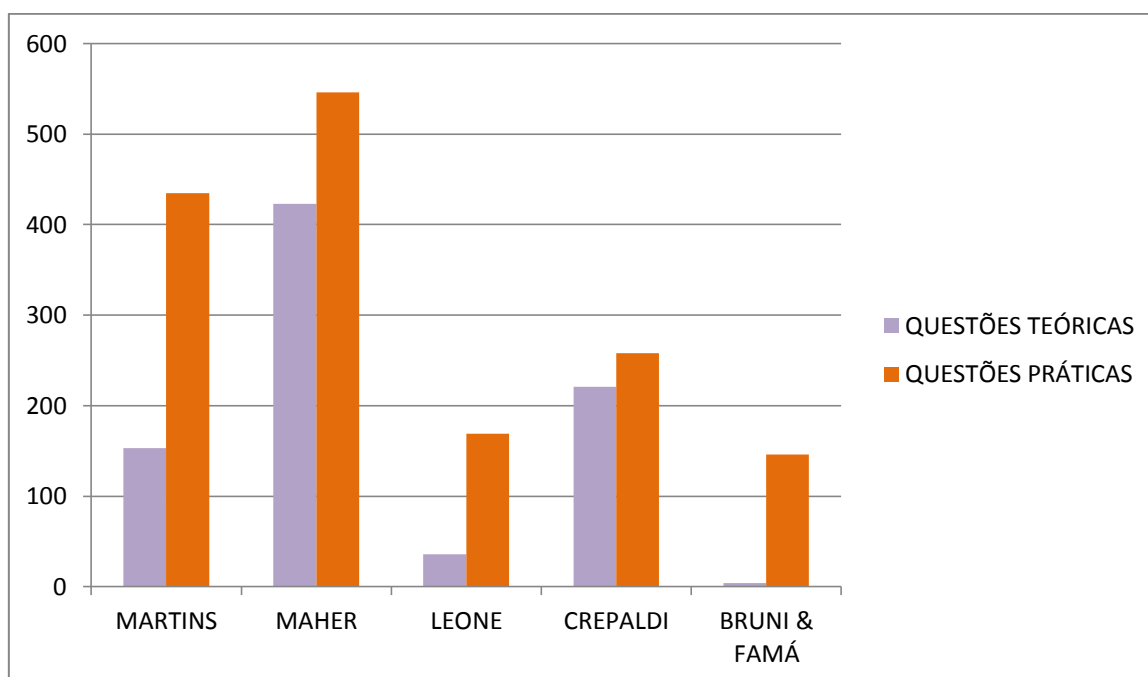
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 7 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Contabilidade de Custos (% de páginas)



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 8 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade de Custos e livro de exercícios



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

5.2.3 Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de Análise de Demonstrações Contábeis

- **Obra de ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 10ªed. São Paulo: Atlas, 2010.**

São 311 páginas na obra, distribuídas ao longo de 17 capítulos. Destes, 14 dedicados à temática da contabilização, estrutura e análise de demonstrações contábeis, ocupando um total de 254 páginas (82,6%). Dos demais capítulos, 01 é sobre contabilidade geral, cap. 01, contendo 24 páginas (7,7%) e dois não se relacionam a contabilidade, mas sim a administração, cap.02, e instituições bancárias, estes dois últimos ocupando 30 páginas (9,6%). Da abordagem dos assuntos, verificamos que 130 páginas (41,8%) são de cunho teórico e 181, prático (58,2%). Quanto a questões propostas, a obra não apresenta nenhuma, porém ela possui um livro específico de questões para fixação e treino. Neste, há um total de 309 questões, das quais, 195 são de cunho teórico (62,8%) e 115, de cunho prático (37,2%).

- **Obra de IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Balanços*. São Paulo: Atlas, 2008. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Análise de Balanços: Livro de Exercícios*. São Paulo: Atlas, 1992.**

A obra possui um total de 14 capítulos em 229 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a contabilidade e análise de demonstrações contábeis (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 94 (41%) têm cunho teórico e 135 (59%) trazem conteúdos práticos. A maioria dos capítulos tem forte presença de elementos práticos, com exposição de exemplos, cálculos, tabelas e indicadores econômicos. Não verificamos nenhum capítulo que aborde temática não relacionada ao título da obra. Quanto a questões propostas, há um total de 07. Todas elas de cunho prático para elaboração de demonstrações contábeis ou o cálculo de indicadores econômicos. No que pese o baixo número de questões propostas, a obra traz um, livro de exercícios; neste, há um capítulo correspondendo a cada capítulo do livro texto e apresenta um total de 285 questões. Destas, 105 (36,8%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 180 (63,2%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Observamos que, dentre as obras

analisadas, 4 possuem livros de exercícios específicos e poucas questões nas obras de texto, parecendo ser uma praxe desse ramo contábil.

- **Obra de MARION, José Carlos. *Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade empresarial*. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2006.**

A obra possui um total de 10 capítulos em 279 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a contabilidade e análise de demonstrações contábeis (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 22 (7,9%) têm cunho teórico e 257 (92,1%) trazem conteúdos práticos. Em todos os capítulos havia elementos práticos, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva com cálculos, tabelas, fórmulas, mensurações, demonstrativos. Quanto a questões propostas, há um total de 276 questões. Destas, 144 (52,2%) com perguntas que solicitam respostas discursivas ou de marcar e de cunho teórico e 132 (47,8%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, obtenção de indicadores e suas análises. Não raro, as questões solicitam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumenta o quantitativo total de questões, se assim formos considerar.

- **Obra de MATARAZZO, Dante C. *Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial*. São Paulo: Atlas, 1997. MATARAZZO, Dante C.; PESTANA, Armando Oliveira. *Análise Financeira de Balanços: Abordagem básica e gerencial Livro de Exercícios*. 3ªed. São Paulo: Atlas, 1995.**

A obra possui um total de 16 capítulos em 431 páginas. Todos os capítulos são dedicados a temas relacionados a demonstrações contábeis, sua elaboração e análise com cálculo de indicadores. Do total de páginas da obra, verificamos que 123 (28,5%) têm cunho teórico e 308 (71,5%) trazem conteúdos práticos, estes presentes na explanação dos temas. Quanto a questões propostas no livro-texto para treino e fixação do conteúdo, ele não possui nenhuma, porém traz um volume à parte ou livro de exercícios, onde há um capítulo correspondente a cada um do livro-texto. Neste livro de exercícios, há um total de 318 questões. Destas, 196 (61,4%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 122 (38,4%) com questões que solicitam respostas com mensurações, cálculos de indicadores, elaboração de demonstrativos e análise dos indicadores. Não raro, as questões solicitavam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumentaria e muito o

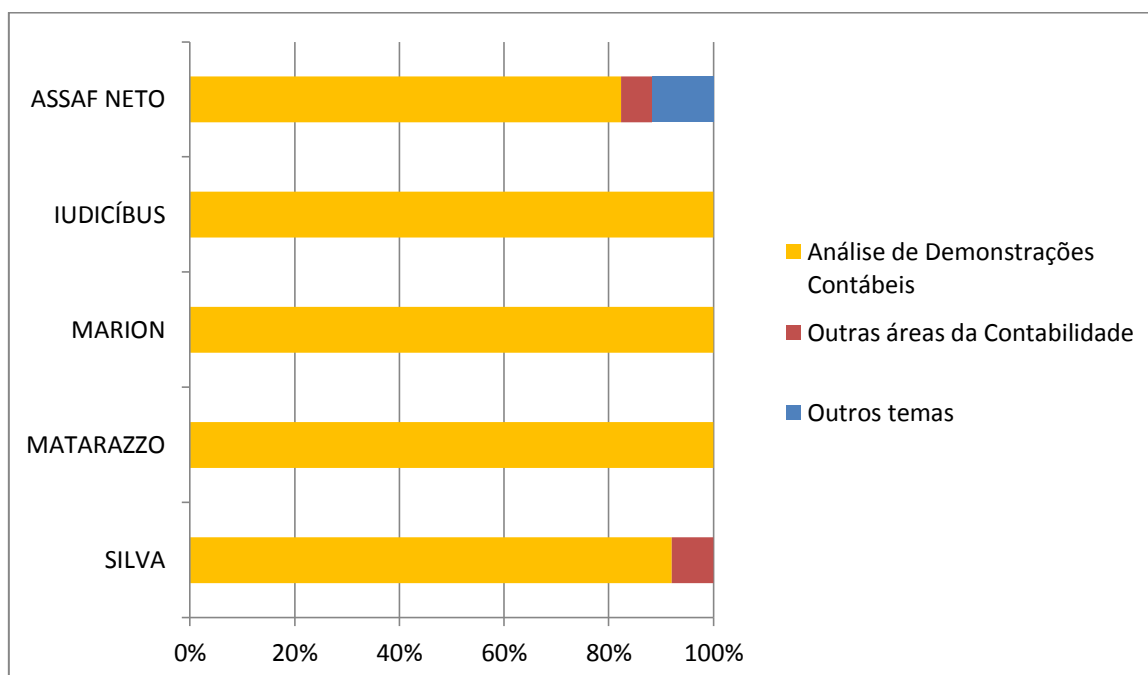
quantitativo total de questões se assim fôssemos considerar. No tocante ao conteúdo geral, verificamos que a grande maioria dos capítulos possuía explicações teóricas acompanhadas de casos, demonstrando, numericamente e através de fórmulas, tabelas e quadros, como se elaborar cálculos e se aplicar os tópicos explanados.

- **Obra de SILVA, José Pereira da. *Análise Financeira das Empresas*. 13ªed. São Paulo: Atlas, 2017.**

A obra possui um total de 516 páginas de conteúdo distribuído ao longo de 20 capítulos; destes, todos com temática relacionada à contabilidade. Nesse sentido, apenas dois capítulos, o 01 e o 02, se relacionavam à contabilidade geral. Eles ocupam 29 páginas (5,6%); as demais 487 páginas (94,4%) têm como tema as demonstrações contábeis, suas estruturas, usos e análises. Do total de páginas, temos que 137 apresentam apenas conteúdo teórico (26,6%) e 379 (73,4%), conteúdo prático. Apenas 03 páginas (0,6%) expõem conteúdo próprio de outras áreas científicas e o restante (99,4%, temática própria da ciência contábil. O livro apresenta um total de 205 questões para resolução pelos alunos; destas, 135 (65,9%) são de cunho teórico e 70 (34,1), de cunho prático. Todavia, muitas destas questões práticas têm várias letras, cada qual solicitando a mensuração ou cálculo de indicadores de classes diferentes.

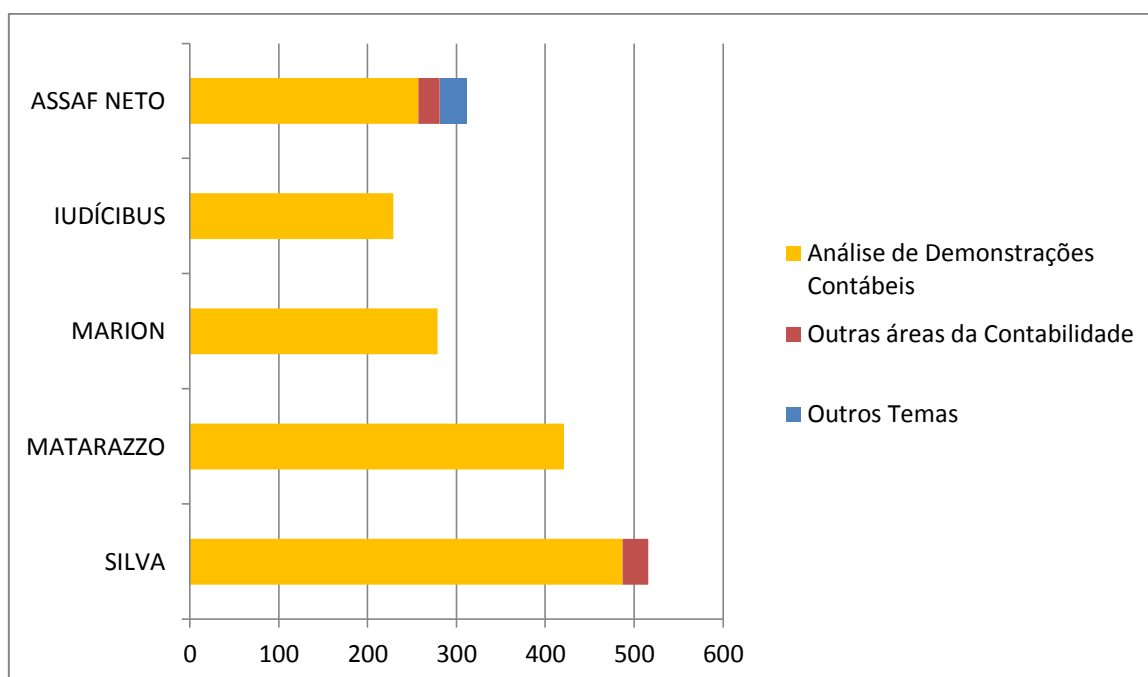
5.2.3.1 Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros de Contabilidade de Demonstrações Contábeis

Gráfico n. 9 – Participação temática nos capítulos nas obras de Análise de Demonstrações Contábeis (% de capítulos)



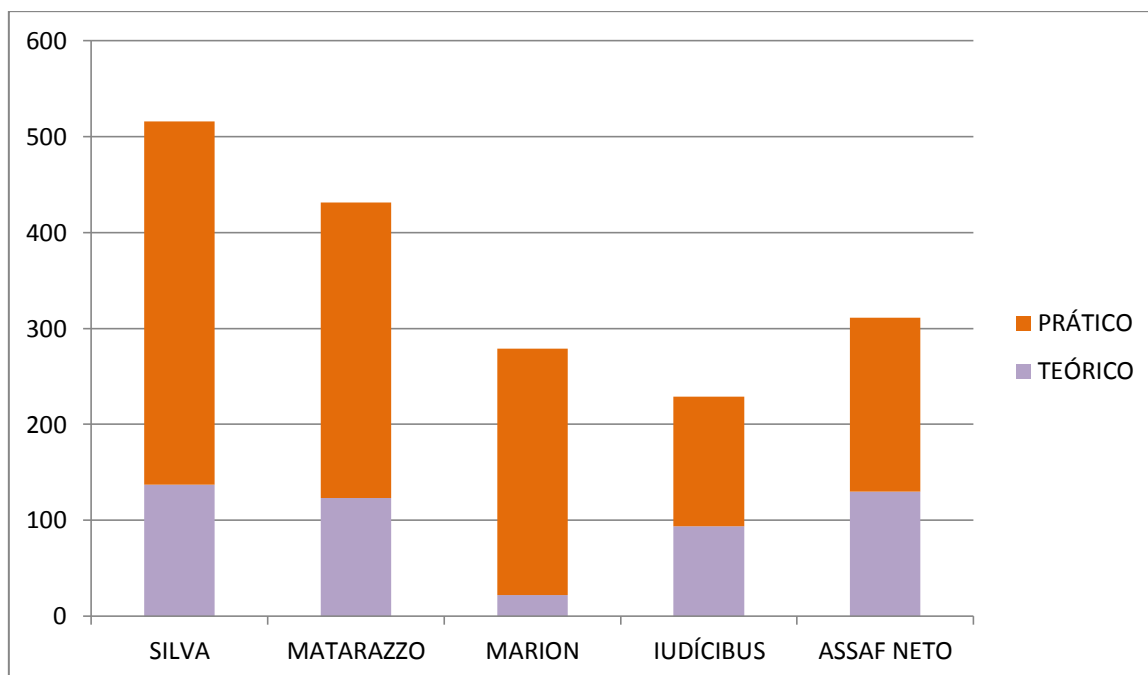
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 10 – Participação de páginas por temática nas obras de Análise de Demonstrações Contábeis (% de páginas)



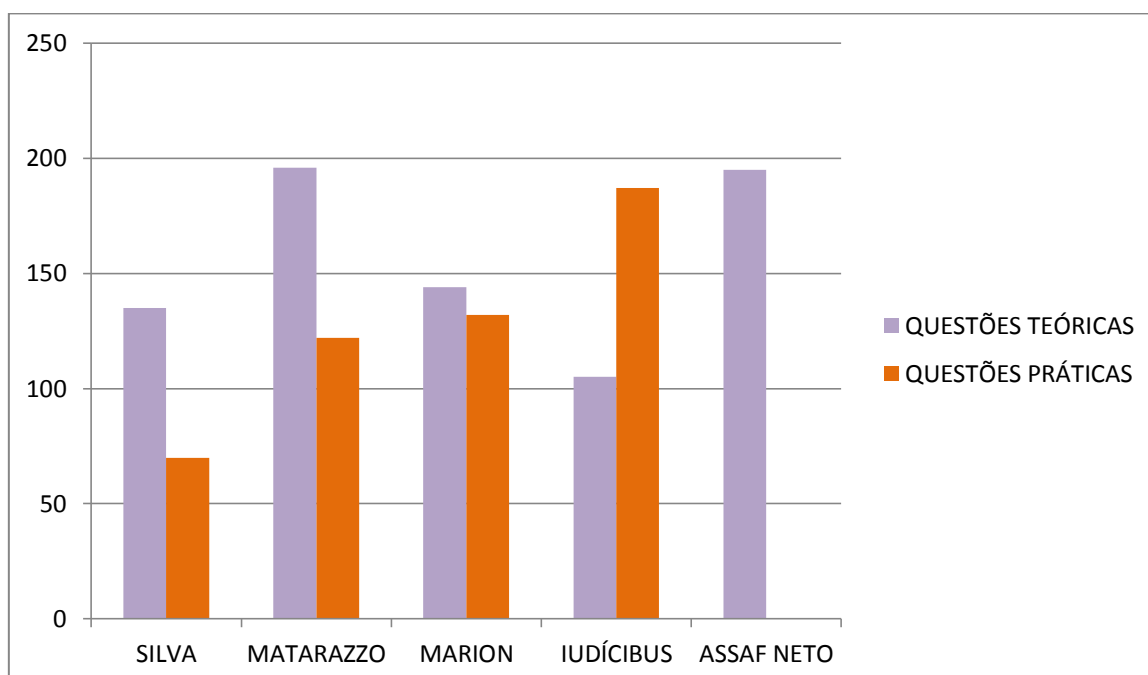
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 11 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Análise de Demonstrações Contábeis (% de páginas)



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 12 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Análise de Demonstrações Contábeis e livro de exercícios



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Considerando as análises realizadas nos livros de Demonstrações Contábeis, é flagrante a abordagem de assuntos típicos da contabilidade sobre as demonstrações, suas estruturas, funções, indicadores econômicos que podem ser extraídos delas e sua

interpretação. É frequente o uso de casos para exemplificação e demonstração dos cálculos e sua análise para fins gerenciais e administrativos pela empresa. Apenas duas obras trazem alguns capítulos com temas próprios de outras ciências ou mesmo de outras áreas da ciência contábil, Assaf Neto e Silva.

Sobre os conteúdos das demonstrações contábeis, vimos que, em sua grande maioria, apresentam cunho quali-quantitativo e a abordagem discursiva se apresenta na exposição de conceitos e explicações direcionadas a exemplos e casos. Nesses termos, é forte a presença de dados numéricos, fórmulas, mensurações, cálculos e uso dos demonstrativos contábeis, buscando a abordagem discursiva explicar a sua operacionalização e interpretação.

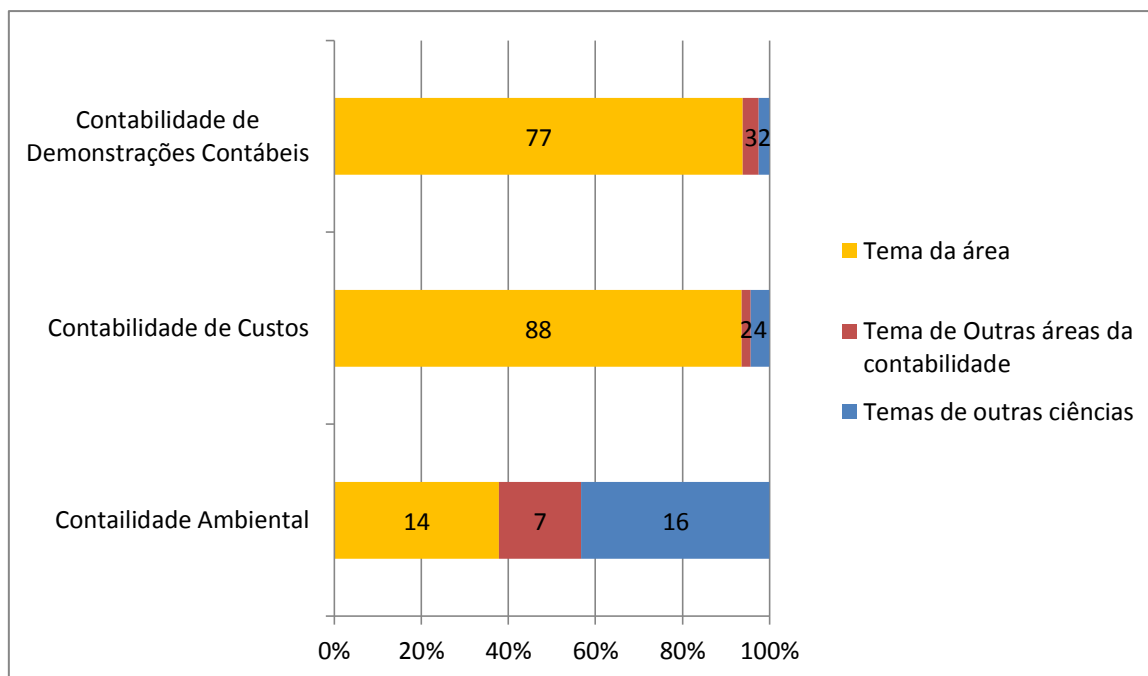
Esses elementos destacados estão presentes na maioria absoluta dos capítulos e também das páginas de cada capítulo. Em diversos casos, inclusive, não mais que 3 páginas possuem apenas conteúdo teórico-discursivo. Quanto aos exercícios, verificamos que algumas dessas obras didáticas também são acompanhadas de um livro específico de exercícios, tal como na Contabilidade de Custos, com questões diversas e organizadas por capítulos.

Com ou sem livro de exercícios à parte, é marcante a presença de questões práticas em todas as obras. Verificamos, ainda, que inúmeras questões já trazem alguma demonstração contábil e delas se solicita o cálculo de indicadores, conforme o conteúdo de cada capítulo. Um fato a constatar é que apenas numa das obras de contabilidade de Demonstrações Contábeis há menção a demonstrações de cunho ambiental. Isto ocorre no capítulo 02 do livro de Assaf Neto, todavia sem apresentar nenhum modelo de demonstração, só comentando sobre sua existência, criação, relevância e finalidade.

Dado o exposto, implica dizer que, em termos didático-pedagógicos, os livros de Análise de Demonstrações Contábeis seguem o mesmo *modus operandi* constatado nas análises de livros da Contabilidade de Custos em oposição ao que verificamos no que tange à abordagem dos recursos didáticos no trabalho com Contabilidade Ambiental. Os gráficos a seguir evidenciam e endossam tais aspectos de forma comparativa.

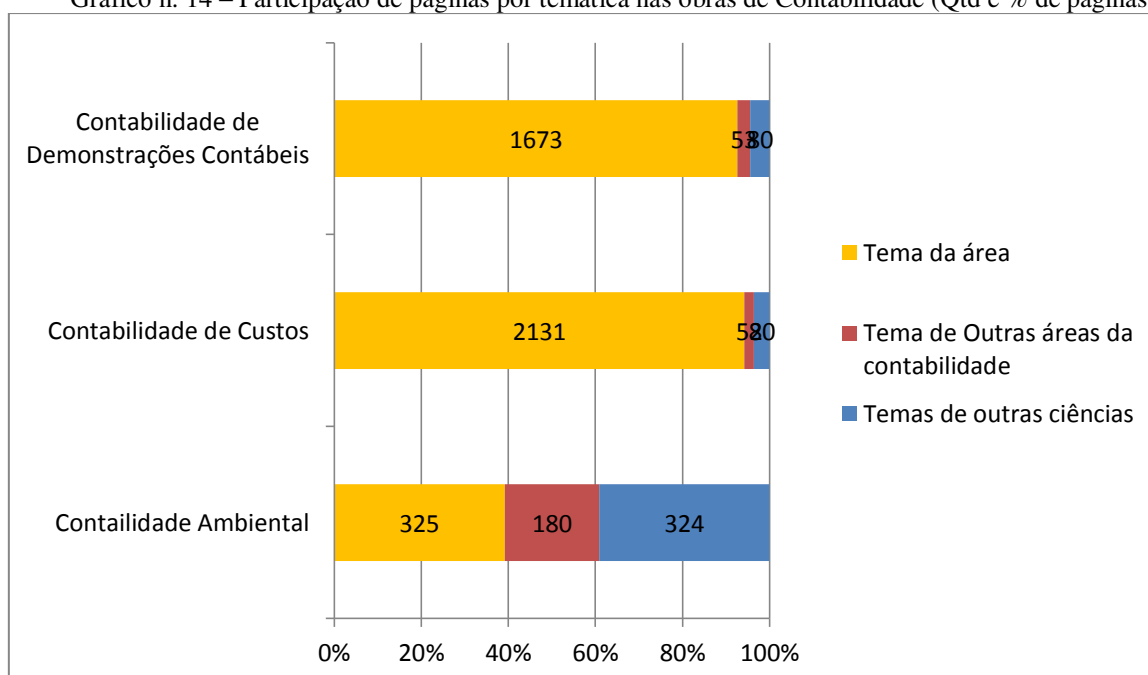
5.2.4 - Gráficos que traduzem e sintetizam o que foi visto nos livros didáticos das 3 disciplinas analisadas

Gráfico n. 13 – Participação temática nos capítulos das obras de contabilidade (Qtd. de capítulos)



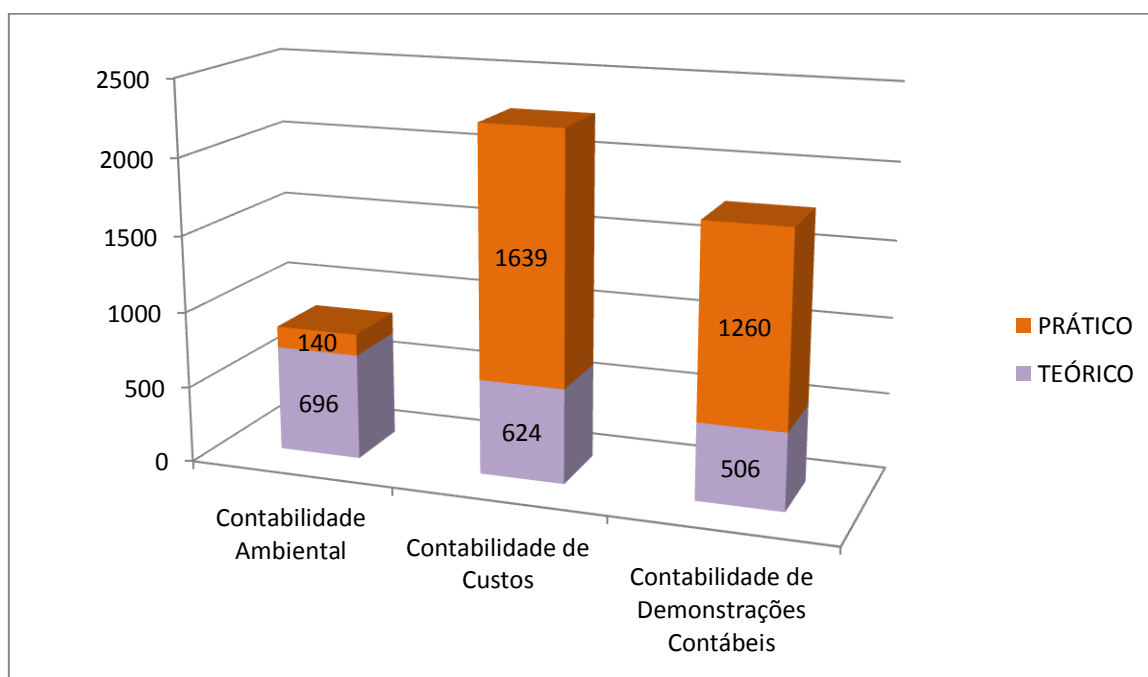
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 14 – Participação de páginas por temática nas obras de Contabilidade (Qtd e % de páginas)



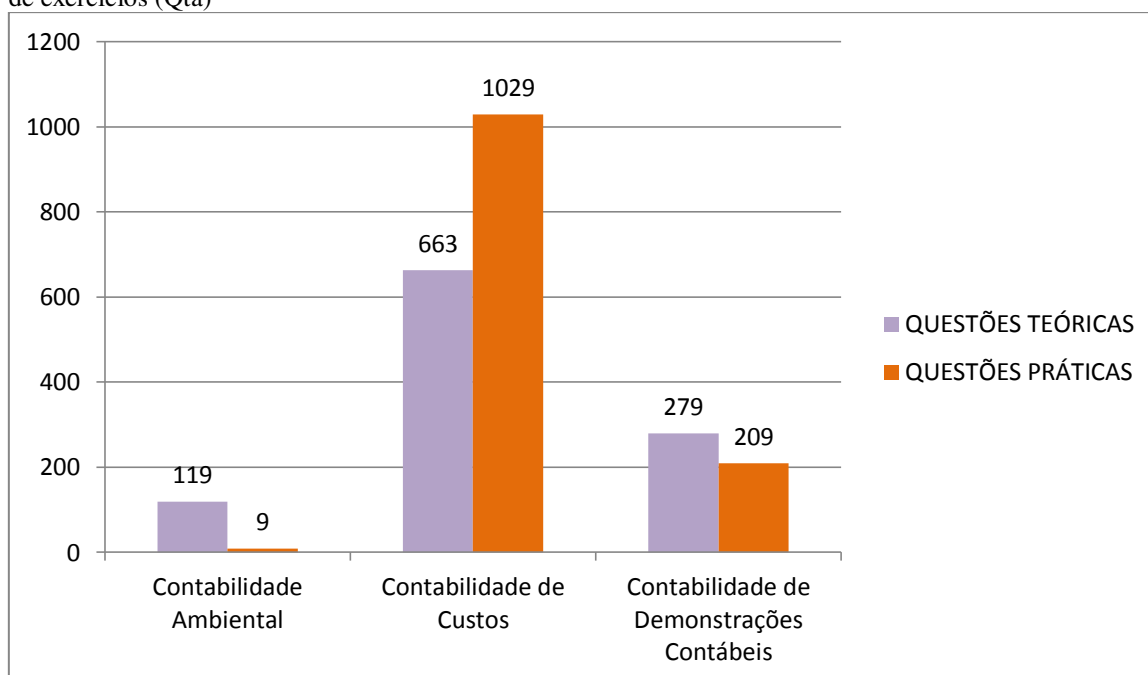
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 15 - Participação de conteúdo teórico e prático nas obras de Contabilidade (qtd de páginas)



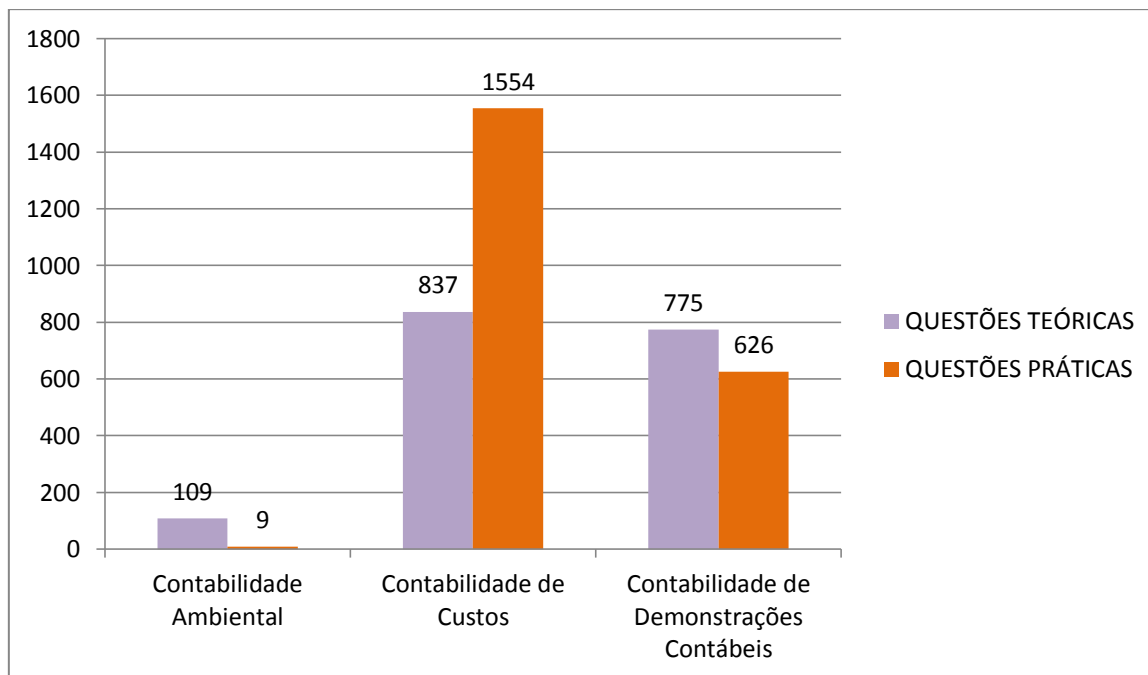
Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 16 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade sem o livro de exercícios (Qta)



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Gráfico n. 17 - Relação entre as questões de cunho teórico e prático em cada obra de Contabilidade e seus livros de exercícios (Qta)



Fonte: Elaboração Própria a partir da análise das obras selecionadas como amostra

Aspectos relevantes depreendidos a partir das análises dos livros didáticos utilizados para ministrar aulas das chamadas disciplinas tradicionais da Contabilidade em comparação com o que ocorre nos livros de Contabilidade Ambiental:

- a) Como se vê nos gráficos 13 e 14, as obras de Contabilidade Ambiental possuem um número grande de capítulos, mais da metade de sua extensão, com assuntos de outras áreas da contabilidade e de outras ciências como a administração ou o direito. Essa situação é fortemente contrastada ao se analisarem as obras das outras duas disciplinas. Nestas, a maioria dos capítulos e das páginas dedica-se ao tema específico da disciplina, ou seja, Contabilidade de Custos e Contabilidade de Demonstrações Contábeis. Percebe-se que no caso de ambiental, portanto, os temas desta área da contabilidade concorre ou interage com outros assuntos durante o ensino da disciplina. No tocante a interação isso seria esperado, na medida que a interdisciplinaridade é característica requerida nos estudos de temas ambientais;
- b) Quando analisados os conteúdos por si, como se vê no gráfico 15, no tocante à abordagem do tema, verifica-se que em Contabilidade Ambiental, novamente em situação divergente com relação às outras duas disciplinas, a exposição é eminentemente teórica ou conceitual, existindo pouca exposição das operações práticas da contabilização, ou seja, exemplos e exposição de mensurações, cálculos,

lançamentos contábeis nos livros diário e/ou razão ou elaboração de demonstrações contábeis, situação oposta à encontrada nas obras de Contabilidade de Custos e de demonstrações contábeis. No caso destas duas disciplinas, a maior parte das obras apresenta aqueles lançamentos práticos que mencionamos acima. Seus aspectos eminentemente teóricos constituem a menor parte das obras, em termos de páginas e capítulos e quase sempre voltam-se para explicação de como se realizar a contabilização ou sua interpretação;

c) No tocante às questões propostas para fixação do conteúdo, expostas nos gráficos 04 e 05, a relação entre as questões de cunho teórico e prático, mais uma vez, apresenta grande discrepância ao compararmos a metodologia de ensino das 2 disciplinas 'clássicas' da contabilidade em relação ao tratamento dispensado ao ensino de Contabilidade Ambiental, ver também gráficos 16 e 17. Isto já ocorre ao se considerar apenas o livro-texto, quando contemplamos os livros de exercícios, o quantitativo e a natureza das questões, a discrepância apresentada fica ainda mais pronunciada.

O fato comprovado é que, em termos quantitativos, o material didático utilizado para o ensino de Contabilidade Ambiental não traz questões para fixação ou exercícios para se pôr em prática o conhecimento teórico, operacionalizando-o contabilmente. Três dos livros analisados apresentaram esse recurso didático, todavia, dois, Tinoco e Ribeiro, com 119 questões teóricas e Ferreira com apenas 9, todas de cunho prático. Dessa forma, em se tratando das outras 2 disciplinas em discussão, o quantitativo de questões ultrapassa o número de 1000. É relevante reiterar que algumas obras de Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis, além de trazerem questões ao final de cada capítulo, ainda possuem um livro de exercícios específico. Considerando, então, o total de questões que os alunos têm a realizar e, assim, sedimentar o conhecimento trazido, vimos que as obras de Contabilidade de Custos trazem um total de 1554 questões práticas e 837 teóricas; ao passo que, na disciplina de Demonstrações Contábeis, as obras trazem 626 questões práticas e 775 teóricas.

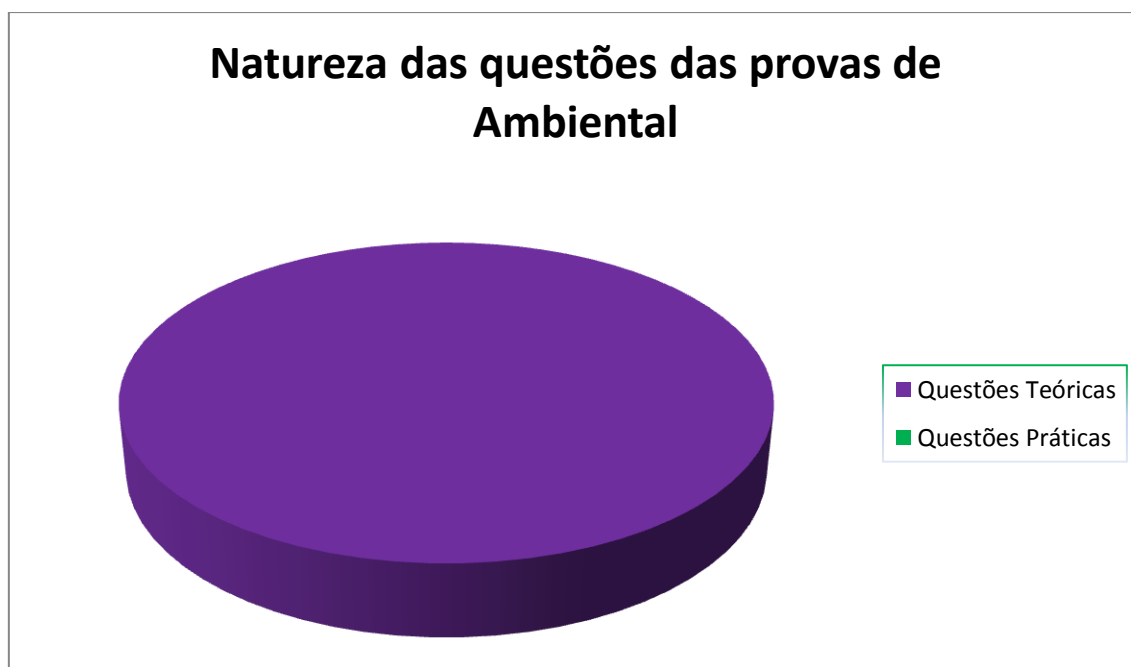
Em síntese, é impressionante a discrepância entre o quantitativo ínfimo de questões práticas disponibilizadas nas obras de Contabilidade Ambiental, cujo total de questões, entre práticas e teóricas, não ultrapassa 128, e o quantitativo de questões em seu total e, sobretudo, não meramente teóricas, ao se tratar das outras 2 disciplinas.

5.3 Que Dizem as Provas/Avaliações Analisadas ?

Nesta frente, é oportuno explicar que não obtivemos provas de todos os cursos selecionados como amostra, e em alguns deles conseguimos apenas a avaliação de uma das unidades. Como descrevemos antes, tais dados, em sua maioria, foram disponibilizados por alunos que responderam ao questionário. Assim, os exemplares obtidos foram aqueles que passaram por uma tripla filtragem: dos alunos que ainda tinham as provas; dos alunos que conseguiram localiza-las; e destes, aqueles que nos enviaram. Todavia, dada a natureza qualitativa da pesquisa, bem como o verificado nas provas disponibilizadas, isto não se revelou um fator limitador para os resultados que obtivemos.

Como opção metodológica, transcrevemos as provas Contabilidade Ambiental, Custos e Demonstrações Contábeis nos Anexo 1, 2 e 3, respectivamente. Analisando as questões das provas/avaliações das 3 disciplinas, chegamos aos gráficos seguintes que:

Gráfico n.18 - Provas de Contabilidade Ambiental

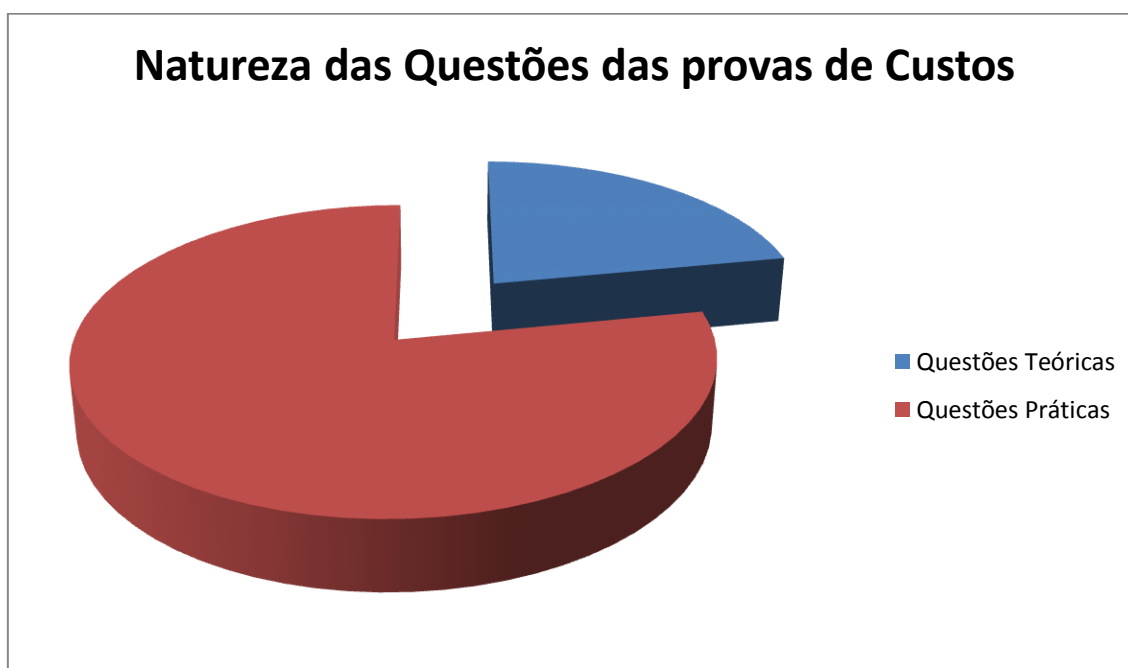


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Foram analisadas 11 provas de Contabilidade Ambiental das diversas universidades que compuseram a amostra; nelas, verificamos que todas as questões, de um total de 50, requeriam respostas de cunho teórico e nenhum viés prático. É oportuno comentar que o somatório das questões das provas não finalizava com a nota dez, o que indica que outras atividades de sala ou extra-classe, como trabalhos, correspondiam à complementação da nota.

Todavia, conforme as respostas obtidas nos questionários aplicados a alunos do curso de contabilidade, como se verá no próximo tópico, uma parte considerável dos trabalhos também apresenta cunho teórico, não indicando a realização de mensurações, escrituração, cálculos ou elaboração de demonstrações contábeis, confirmando o direcionamento visto nos livros didáticos, mas não a finalidade descrita nos programas.

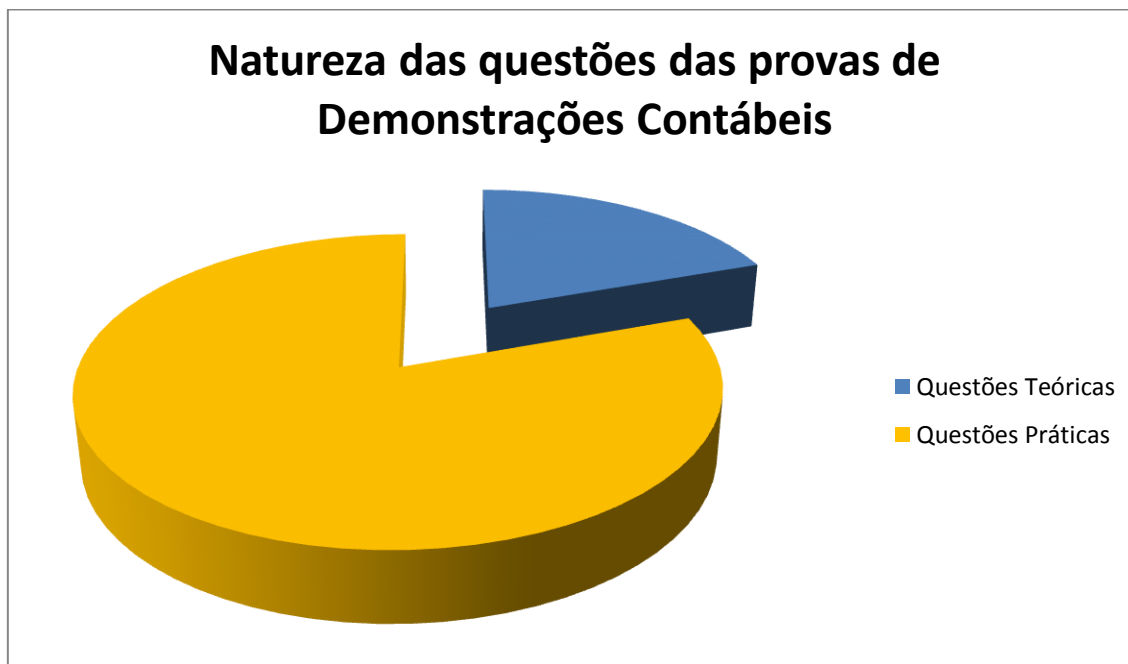
Gráfico n.19 - Provas de Contabilidade de Custos



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Foram analisadas 16 provas de Contabilidade de Custos das diversas universidades envolvidas na pesquisa; nelas, verificamos que, de um total de 91 questões, 20 requeriam respostas de cunho teórico e 71 de cunho prático. É oportuno comentar que no somatório das questões boa parte das provas não finalizava a nota dez, o que indica que outras atividades de sala ou extra - sala, como trabalhos, correspondiam à complementação da nota. Todavia, conforme as respostas obtidas nos questionários aplicados a alunos do curso de contabilidade, uma parte considerável dos trabalhos também é de cunho teórico e prático. Destacamos que, dessas 16 provas analisadas, 4 só continham questões de cunho prático, não tendo nem uma questão cuja resposta fosse apenas teórica. Outro aspecto que cabe salientar é que apenas uma prova, da UFT, possuía mais questões teóricas que práticas.

Gráfico n.20 - Provas de Contabilidade Análise de Demonstrações

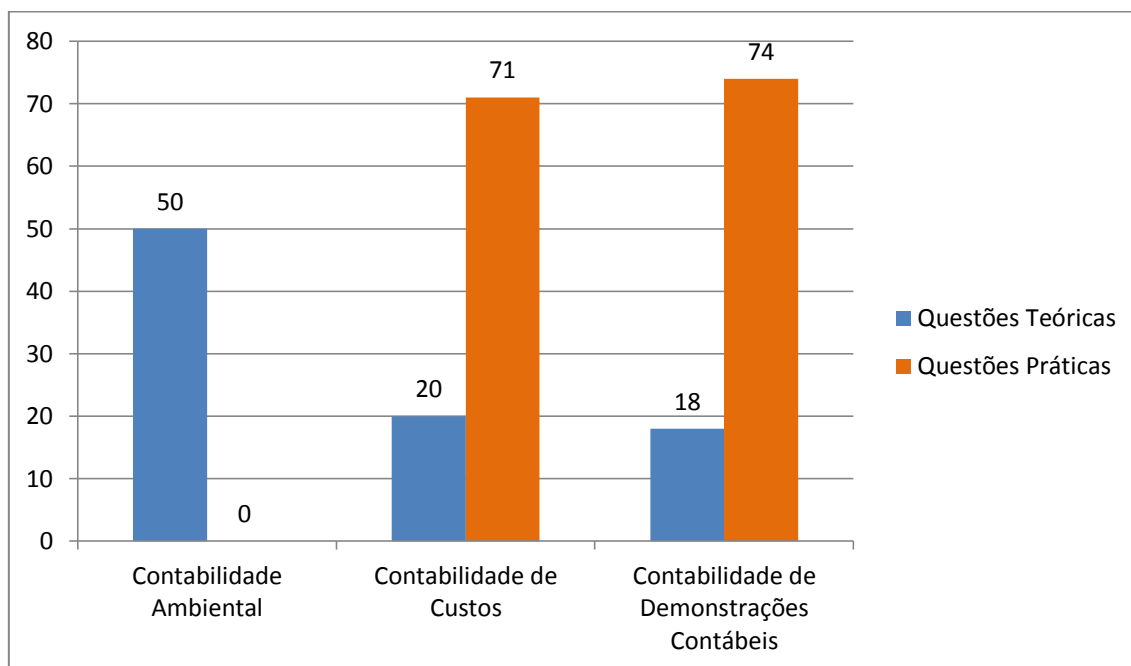


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Foram analisadas 17 provas de Contabilidade de Demonstrações Contábeis das diversas universidades do *corpus*; nelas, verificamos que, de um total de 92 questões, 18 requeriam respostas de cunho teórico e 74 de cunho prático. Igualmente a disciplina que analisamos anteriormente, o somatório das questões da maioria das provas não totalizava nota dez, indicando que outras atividades de sala ou extra-classe fizeram complementação da nota. Também, conforme as respostas obtidas nos questionários aplicados a alunos do curso de contabilidade, uma parte considerável dessas atividades extras foi de cunho teórico e prático. Das 17 provas analisadas, 8 só continham questões de cunho prático, não tendo nem uma teórica. Vale destacar, também, que, dentre as provas analisadas, apenas duas provas, uma da UFVJM e outras da UFGD, apresentaram mais questões teóricas que práticas.

Ao compararmos as três disciplinas, no que pese o quantitativo diferenciado de provas obtidas para as três disciplinas (11 de Contabilidade Ambiental, 16 de Contabilidade de Custos e 17 de contabilidade de demonstrações contábeis), ao analisar os dados espelhados nos gráficos, fica comprovado que nas provas de Contabilidade Ambiental não existem questões de cunho prático, conforme fica evidente no gráfico n.21 logo abaixo. Simplesmente, não é aferido se os alunos possuem conhecimentos para realizar mensurações, cálculos, registros contábeis ou elaborar o balanço ambiental.

Gráfico n.21 - Quantidade de questões teóricas X questões práticas



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Já nas outras duas disciplinas, percebemos que as questões de cunho prático representam a maior parte do conhecimento que é aferido nas avaliações, 78% nas provas analisadas de Custos e 80% em Demonstrações Contábeis. Ademais, há também a aferição do conhecimento teórico, todavia, este em uma proporção bem inferior à que se vê em termos de conhecimento prático. Infere-se, portanto, que, normalmente, é cobrado nas avaliações feitas junto aos alunos aquilo que é ensinado em sala de aula.

Por conseguinte, não havendo questões de cunho prático nas avaliações de Contabilidade Ambiental, conclui-se que há enorme possibilidade de essa prática contábil não estar sendo abordada, mas, sim, e tão somente, estar sendo abordado o conhecimento meramente teórico para a efetivação de tal disciplina, num processo pedagógico que destoa em relação ao tratamento dado às demais disciplinas da contabilidade tradicional.

5.4 Que Dizem os Questionários dos Alunos Egressos das Disciplinas ?

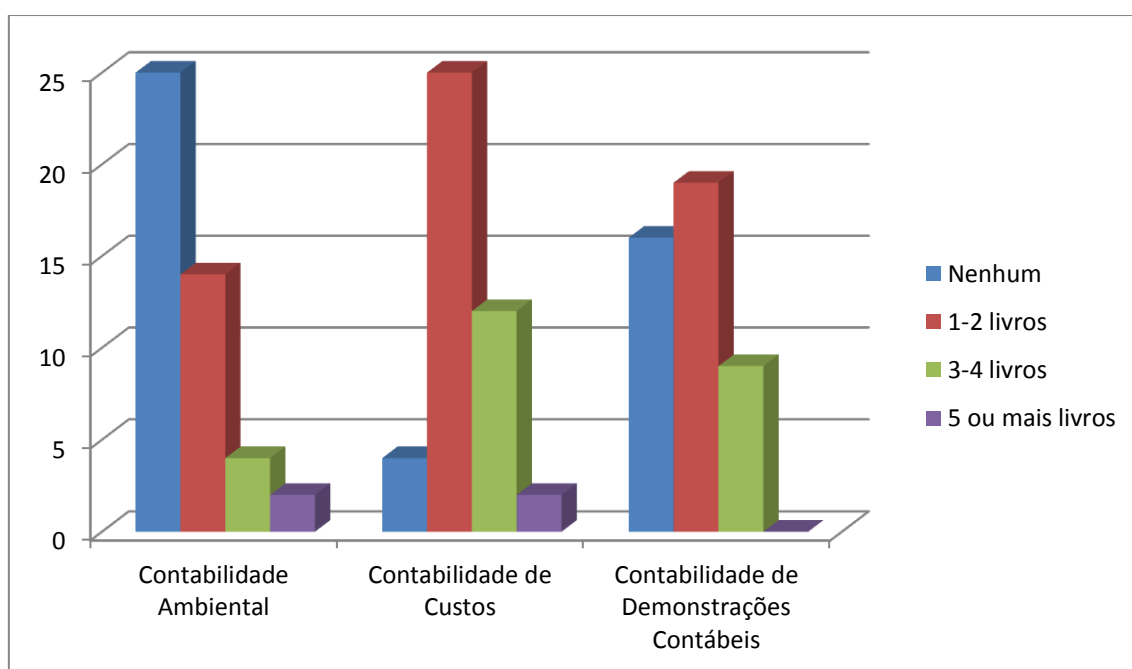
Buscando obter informações adicionais para nossa análise do ensino da Contabilidade Ambiental no Brasil, coletamos informações a partir da aplicação de um questionário com perguntas fechadas, 16, e abertas, 02, a alunos egressos das três disciplinas. Estes discentes, no momento da aplicação dos questionários, cursavam o penúltimo ou último período do curso de contabilidade. Nossa amostra se constitui de 44 (quarenta e quatro) questionários,

aplicados a 04 (quatro) alunos de cada uma das 11 (onze) Instituições pesquisadas. Das questões com perguntas abertas, todos os alunos responderam a 1 delas, e apenas 15 alunos responderam à última questão.

Os gráficos a seguir foram gerados a partir das informações coletadas e estão dispostos na ordem em que as questões apareceram no questionário, conforme se vê no apêndice 1.

Questão 01 – Durante o curso das disciplinas abaixo, você retirou na biblioteca ou comprou algum livro para auxiliar nos estudos e avaliações?

Gráfico 22 - Livros utilizados durante o curso nas disciplinas



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Tabela 06 - Livros utilizados durante o curso nas disciplinas

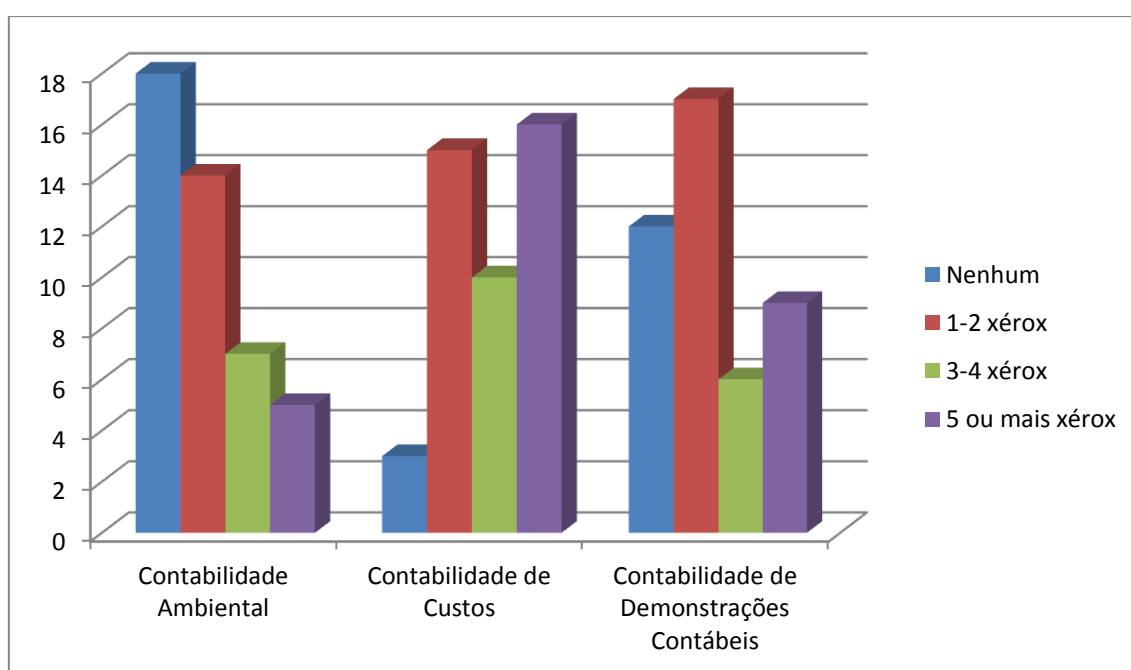
Disciplinas	Nenhum		1-2 livros		3-4 livros		5 ou mais livros	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
Contabilidade Ambiental	24	54,6%	14	31,7%	4	9,1%	2	4,5%
Contabilidade de Custos	5	11,4%	25	56,8%	12	27,3%	2	4,5%
Contabilidade de Demonstrações Contábeis	16	36,3%	19	43,2%	9	20,5%	0	0%

Fonte: Alunos do curso de contabilidade

A partir dessa tabela 6, foi montado o gráfico 22 acima, sobre a quantidade de livros que os alunos utilizaram durante o curso de cada disciplina. Verificamos que mais da metade não fez uso de nem um livro da Contabilidade Ambiental. Por sua vez, em custos e demonstrações contábeis, a maior parcela dos alunos utilizou livros, através de aquisição ou empréstimo. Poucos foram os alunos que utilizaram mais de 2 livros, todavia, essa situação é ainda mais crítica na Contabilidade Ambiental.

Questão 02 – Durante o curso das disciplinas abaixo, você tirou alguma xerox para auxiliar nos estudos e avaliações?

Gráfico 23 - Xérox utilizadas durante o curso nas disciplinas



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Tabela 07 - Xérox utilizadas durante o curso

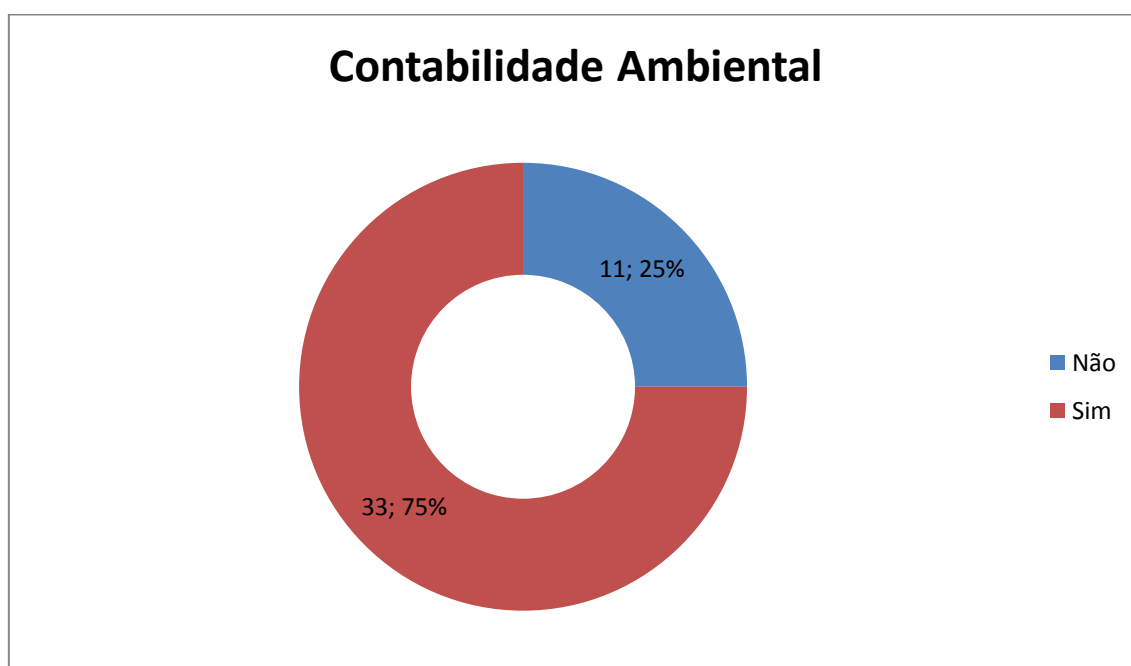
Disciplinas	Nenhuma		1-2 xérox		3-4 xérox		5 ou mais	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
Contabilidade Ambiental	18	40,9%	14	31,8%	7	15,9%	5	11,4%
Contabilidade de Custos	3	6,8%	15	34,1%	10	22,7%	16	36,4%
Contabilidade de Demonstrações Contábeis	12	27,3%	17	38,6%	6	13,6%	9	20,5%

Fonte: Alunos do curso de contabilidade

É uma prática comum nas universidades brasileiras que, ao invés de comprar livros ou mesmo pegá-los emprestados, os professores disponibilizem para serem ‘xerocopiadas’ as obras, ou trechos de obras, que eles utilizarão durante o curso. Assim, ao investigarmos sobre o quantitativo de xérox tiradas pelos alunos, novamente, a Contabilidade Ambiental foi aquela que apresentou os menores resultados para acesso ao material didático. É possível que parte daqueles que não adquiriram xérox do material utilizaram livros e vice-versa. Porém, quando analisadas os dois dados, xerox e uso de livros, verifica-se uma repetição na tendência de menor uso de material didático na Contabilidade Ambiental que nas demais disciplinas.

Questão 03 – Durante o curso das disciplinas abaixo, você realizou trabalhos de cunho teórico? (desmembrando em um gráfico para cada disciplina)

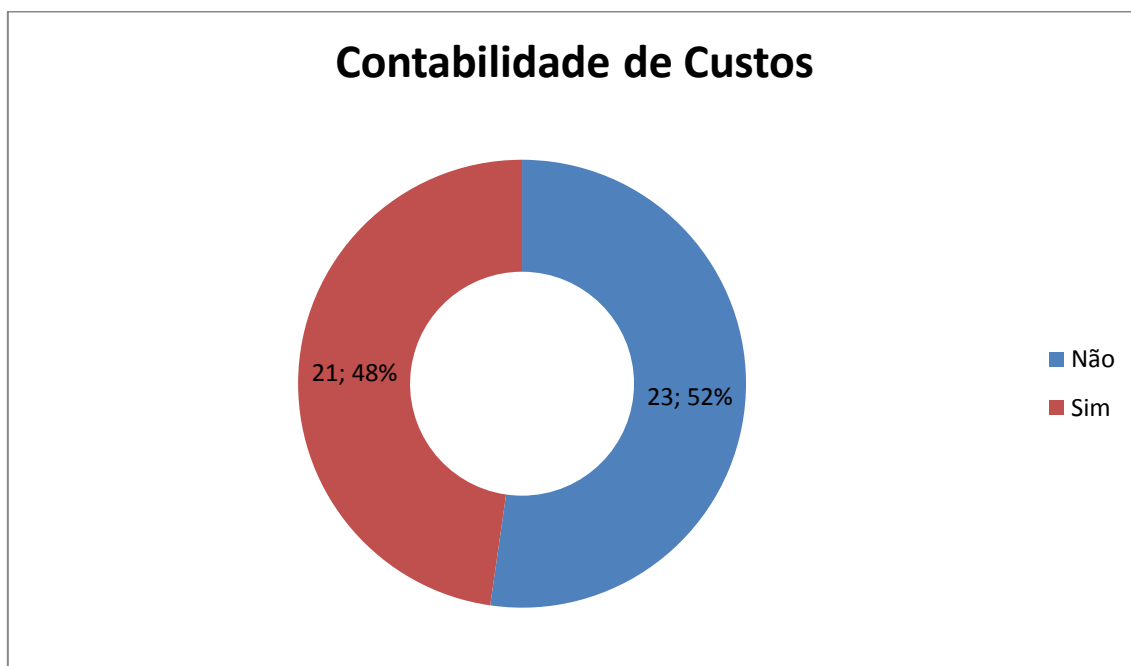
Gráfico 24 – Realização de trabalhos teóricos de Contabilidade Ambiental



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

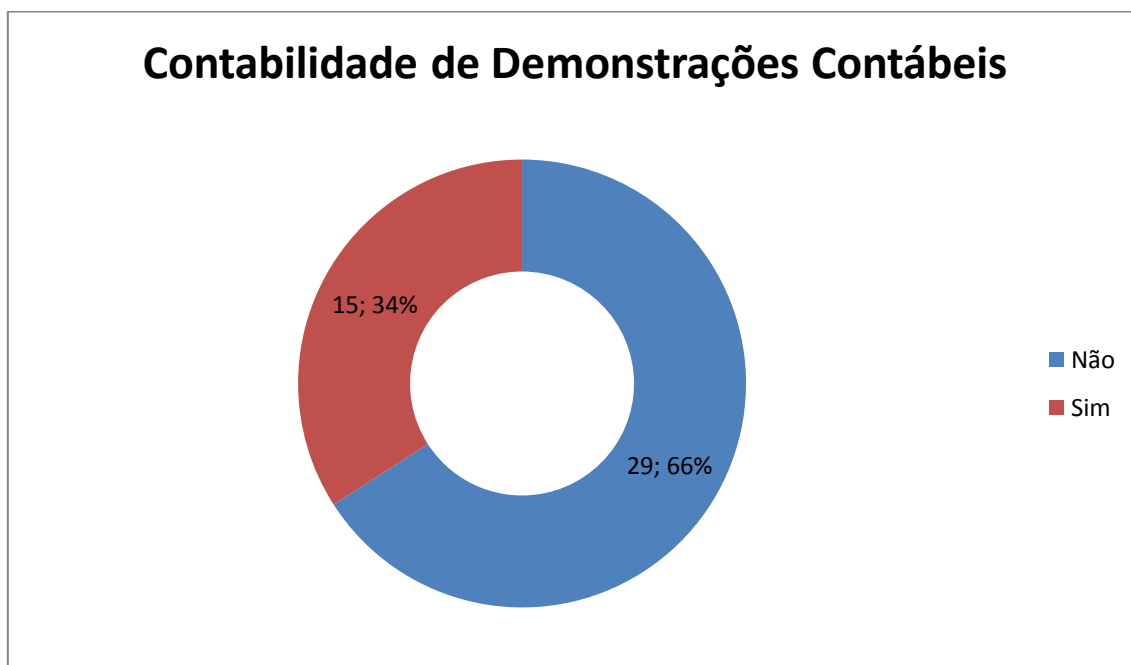
Perguntado aos alunos sobre o teor dos trabalhos que realizaram durante o curso de Contabilidade Ambiental, verificamos no gráfico 24 que 75% deles disseram que foram de cunho teórico, ou seja, explicativo e discursivo sobre o tema que abordavam. Esse dado difere das outras duas disciplinas, conforme pode ser visto nos gráficos 25 e 26 abaixo. Nas disciplinas de custos, ligeiramente, mais da metade dos alunos não elaborou nenhum trabalho que fosse teórico; em Demonstrações Contábeis o percentual é ainda maior, 66%. Porém, verificamos que em diversos casos os alunos também fizeram trabalhos teóricos nas disciplinas de custos (48%) e de Demonstrações Contábeis (34%), em menor escala.

Gráfico 25 – Realização de trabalhos teóricos de Contabilidade de Custos



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

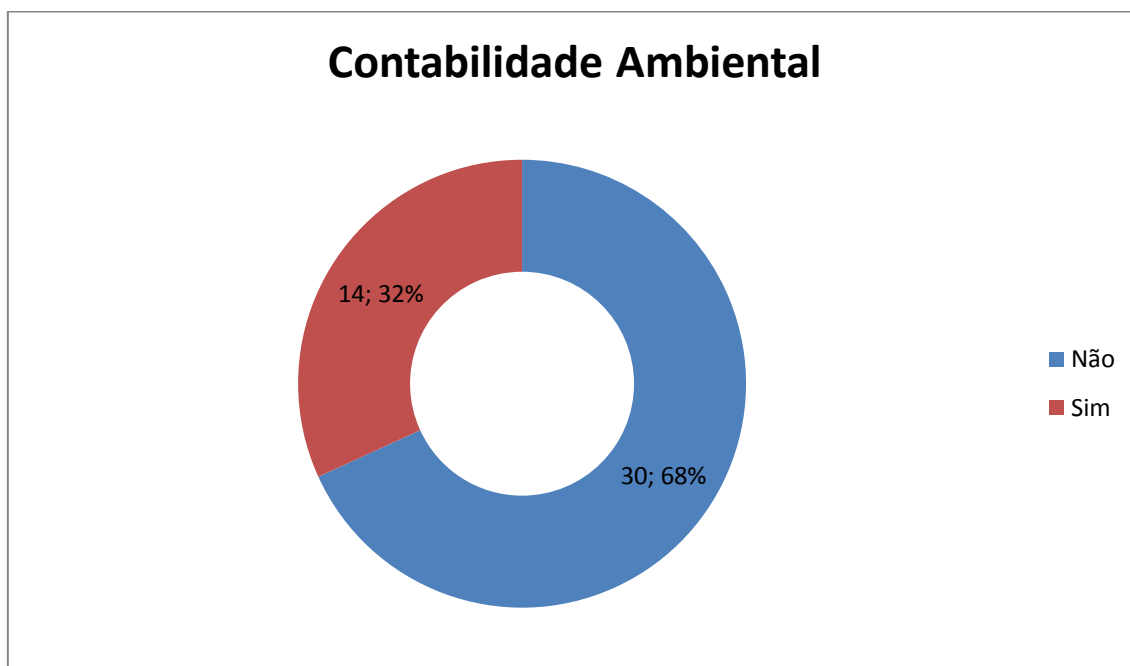
Gráfico 26 – Realização de trabalhos teóricos de Contabilidade de Demonstrações Contábeis



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Questão 04 – Durante o curso das disciplinas abaixo, você realizou trabalhos de cunho prático [com cálculos, mensurações e/ou lançamentos contábeis]? (desmembrando a resposta em um gráfico para cada disciplina)

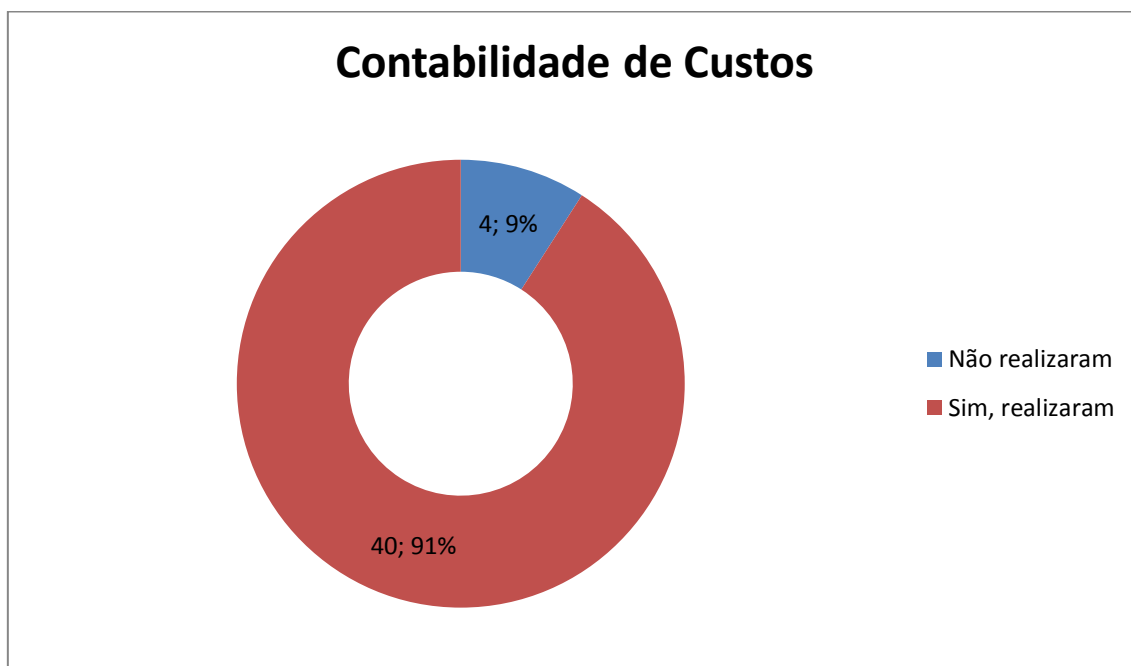
Gráfico 27 – Realização de trabalhos práticos de Contabilidade Ambiental



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

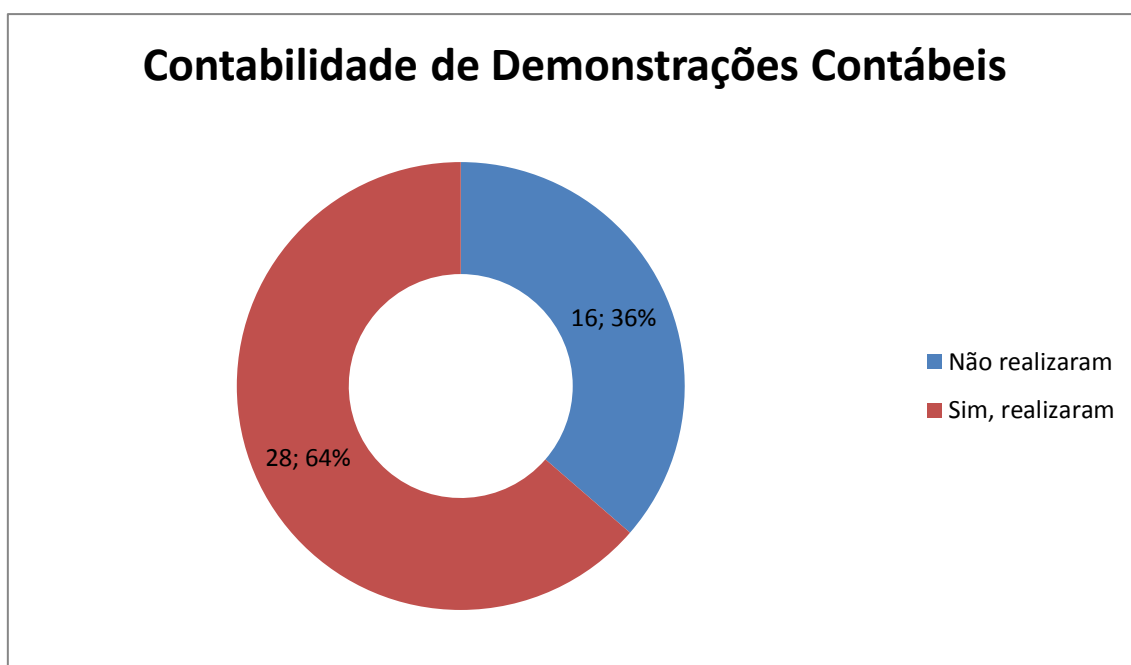
Perguntados sobre a realização de trabalhos de cunho prático, ou seja, aqueles que requerem a realização de mensurações, cálculos, lançamentos contábeis e/ou elaboração de demonstrações, 68% dos alunos disseram que não realizaram trabalhos dessa natureza durante a disciplina de Contabilidade Ambiental. Na disciplina Demonstrações Contábeis esse percentual cai para 38% e na de Custos representou apenas 9% (de quem não fez atividades práticas), como se verifica nos gráficos 28 e 29, abaixo. Ou seja, nessas últimas duas disciplinas, os trabalhos de cunho prático estão muito presentes. Isso significa que, em boa parte delas, os alunos realizam, inclusive, trabalhos de ambos os tipos - práticos e teóricos - ao longo do curso. Esse elemento não se repete com a Contabilidade Ambiental. Nesta, apenas 32% realizaram trabalhos práticos e, lembrando os dados do gráfico 24, 75% realizaram trabalhos teóricos e 25 % não elaboraram trabalhos dessa natureza, ou seja, infere-se que esses 25% que não fizeram trabalho teórico estão dentro dos 32% que realizaram trabalhos práticos, e a diferença entre esses dois percentuais – 7% - seja o quantitativo aproximado dos alunos que fizeram ambos os tipos de trabalho durante a disciplina de Contabilidade Ambiental.

Gráfico 28 – Realização de trabalhos práticos de Contabilidade de Custos



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Gráfico 29 – Realização de trabalhos práticos de Contabilidade de Demonstrações Contábeis

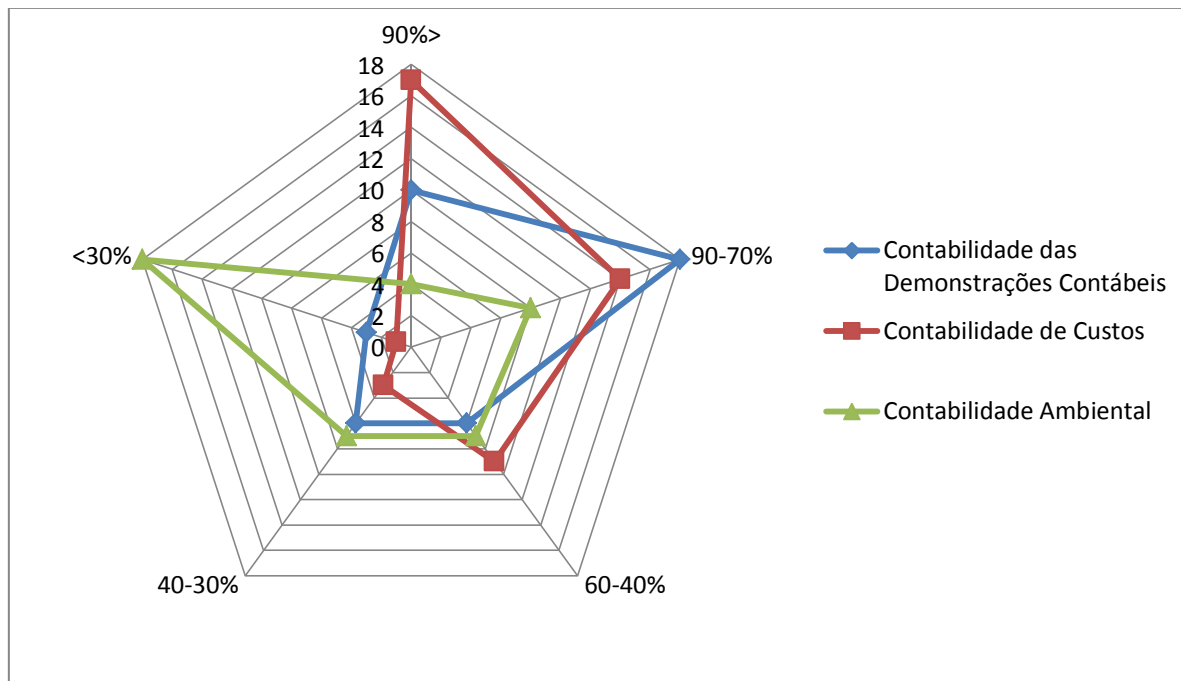


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Perguntamos então sobre o conteúdo das questões que eles responderam nas provas, baseando-se pelo que eles lembravam de quando as realizaram. As análises das respostas estão representadas nos gráficos que seguem abaixo.

Questão 05 – Nas provas que você realizou das disciplinas abaixo, as questões de cunho prático ficavam em que proporção aproximadamente?

Gráfico 30 – Percepção dos alunos quanto ao quantitativo de questões práticas nas avaliações das disciplinas

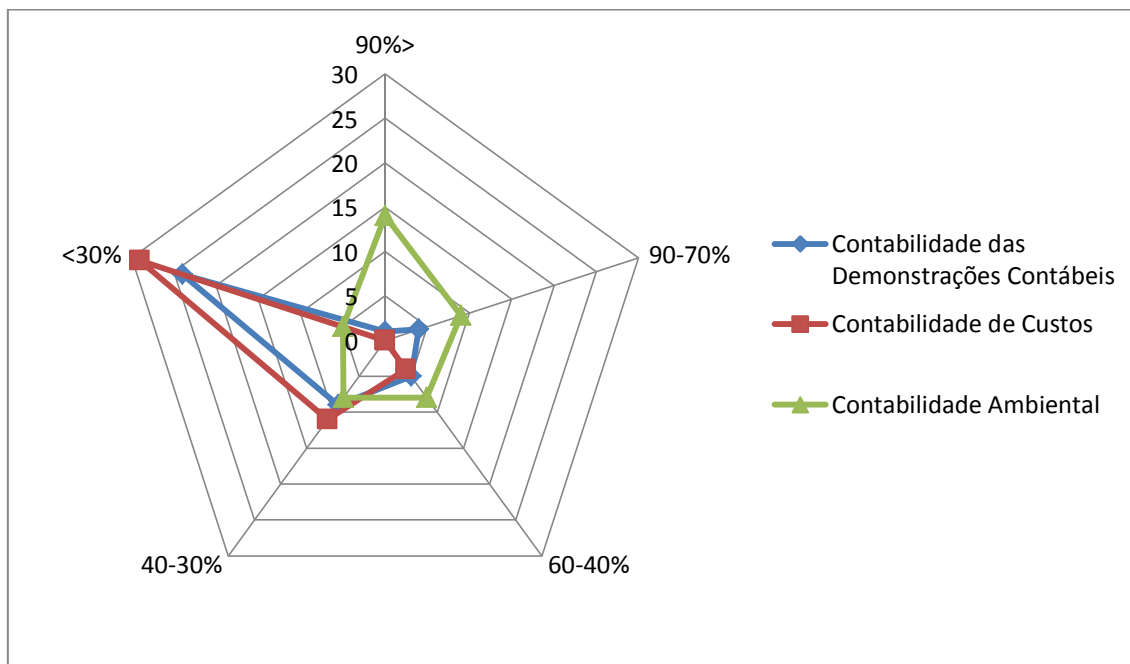


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Pode-se observar que as respostas dadas a cada disciplina formam um polígono sobre um pentagrama, onde o centro do pentagrama representa zero respostas e o quantitativo vai crescendo em direção a sua borda mais externa. Os polígonos coloridos indicam a tendência das respostas dadas. Baseado neste primeiro acima, temos que os polígonos da disciplina de custos e demonstrações se deslocam em direção aos intervalos com percentuais de 90%> e 90-70%. Já em Ambiental, o gráfico se desloca em direção ao <30%. Verificamos que nas duas primeiras disciplinas os polígonos se sobrepõem com uma maior intensidade e ocupam uma posição mais próxima que em ambiental indicando similaridade daqueles e divergência deste.

Questão 06 – Nas provas que você realizou das disciplinas abaixo, as questões de cunho teórico ficavam em que proporção aproximadamente?

Gráfico 31 – Percepção dos alunos quanto ao quantitativo de questões teóricas nas avaliações das disciplinas



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Os gráficos 30 e 31 acima mostram o grau de percepção dos alunos quanto à natureza das questões a que eles responderam nas atividades de avaliação de cada disciplina. Observamos nos gráficos que a maioria dos alunos apresentou uma tendência similar entre as disciplinas de Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis, e divergente em termos da Contabilidade Ambiental.

O tipo de gráfico utilizado revela bem essa tendência, verificamos que os polígonos que representam a Contabilidade Ambiental não avançam muito em relação às áreas de grande percentual no gráfico 30 e se alongam para os indicadores mais baixos quando falamos do quantitativo de questões práticas.

Já no gráfico 31, em que perguntamos sobre a participação de questões teóricas, vemos que o movimento se inverte. Contabilidade Ambiental mais estendida nas localizações que representam forte presença de questões teóricas. Já Contabilidade de Custos e de demonstrações se alongando para os percentuais menores.

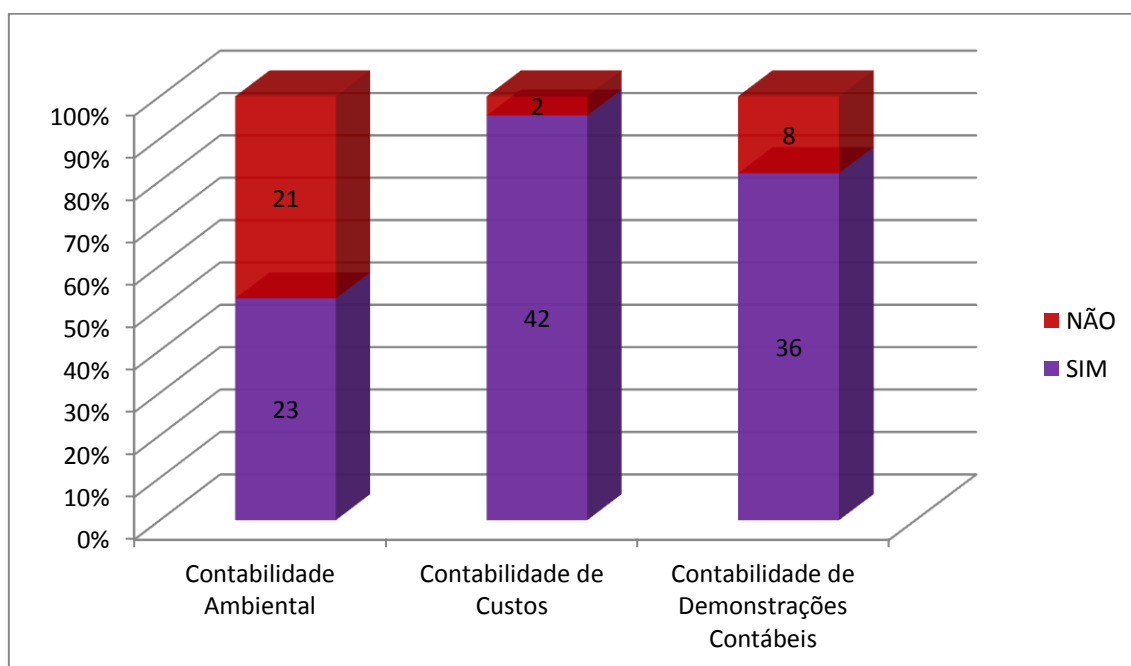
Durante a tabulação dos dados coletados, percebemos inconsistências em algumas respostas dadas pelos alunos. Ao perguntarmos qual era o percentual de questões práticas – item 05 do questionário – demos as opções de 90% ou mais, 90 a 70%, 60-40%, 40-30% e 30% ou menos. A questão seguinte – questão 06 do questionário - apresentava as mesmas

opções, no tocante a questões teóricas das avaliações. Observamos, então, casos onde os alunos marcaram 90% na questão 05 e 90% na questão 06.

Frisamos que é matematicamente impossível termos 90% da prova como teórica e 90% como prática concomitantemente. Assim, respostas similares também ocorreram em outras combinações impossíveis de resultar em 100%. Compreendemos que perguntávamos sobre fatos de períodos passados e que imprecisões de memória poderiam acontecer, por isso o intervalo percentual que oferecemos nas opções de resposta. Porém, não estamos livres de confusão dos alunos ao responderem ao questionário. Por isso, consideramos as respostas mais como uma tendência baseada em suas percepções e lembranças que como um dado exato. Elas, logo, nos deram apenas um indicativo a ser considerado ao lermos os resultados dos outros procedimentos já apresentados nos itens anteriores da pesquisa.

Questão 07 – Considerando que você fosse contratado por uma empresa para atuar em sua contabilidade, a partir do que você aprendeu nos cursos das disciplinas abaixo, você poderia realizar lançamentos contábeis? [Se sim] Que grau de segurança você acredita que teria? (respostas possíveis: Não poderia e Sim poderia; neste caso com segurança de: +90%, 90-60%, 60-40% e -40%) (resposta desmembrada em dois gráficos)

Gráfico 32 – Capacidade de realizar operações nos ramos contábeis numa situação de trabalho

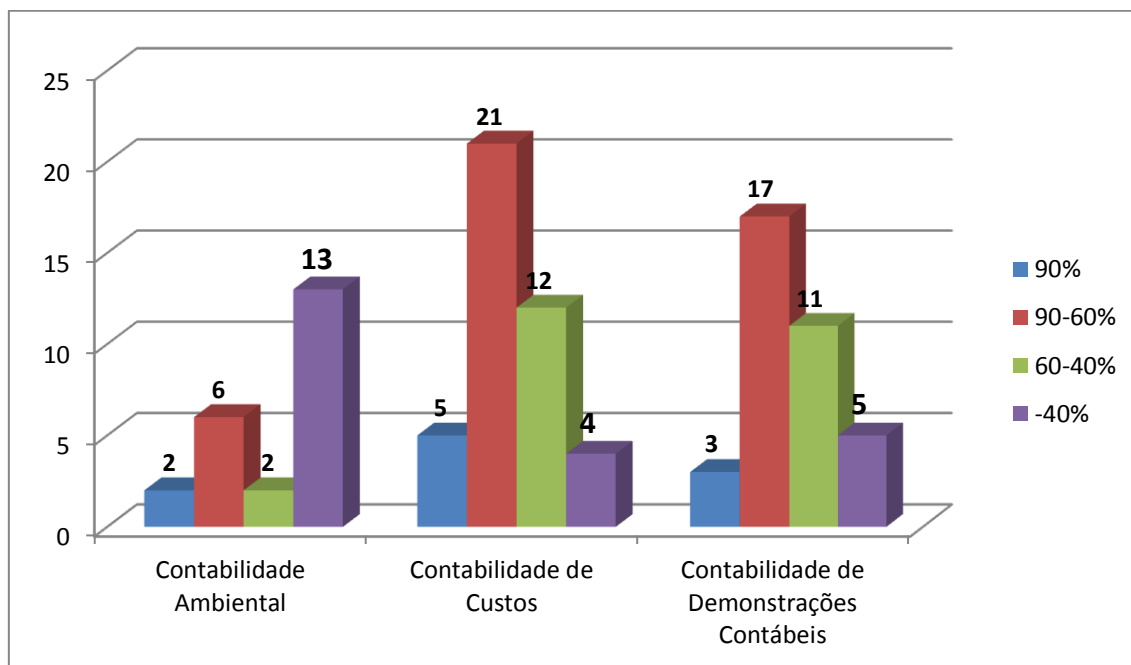


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Dentre os alunos entrevistados, quase a metade não se julga capaz de realizar as atividades profissionais quando se trata de assuntos ambientais, 21 (vinte e um) dos 44

(quarenta e quatro) entrevistados. Um índice muito superior ao das outras duas disciplinas que tiveram 02 (dois) em custos e 08 (oito) em demonstrações contábeis.

Gráfico 33 – Grau de segurança na capacidade de realizar operações contábeis em cada ramo específico dos que responderam sim no gráfico 32.

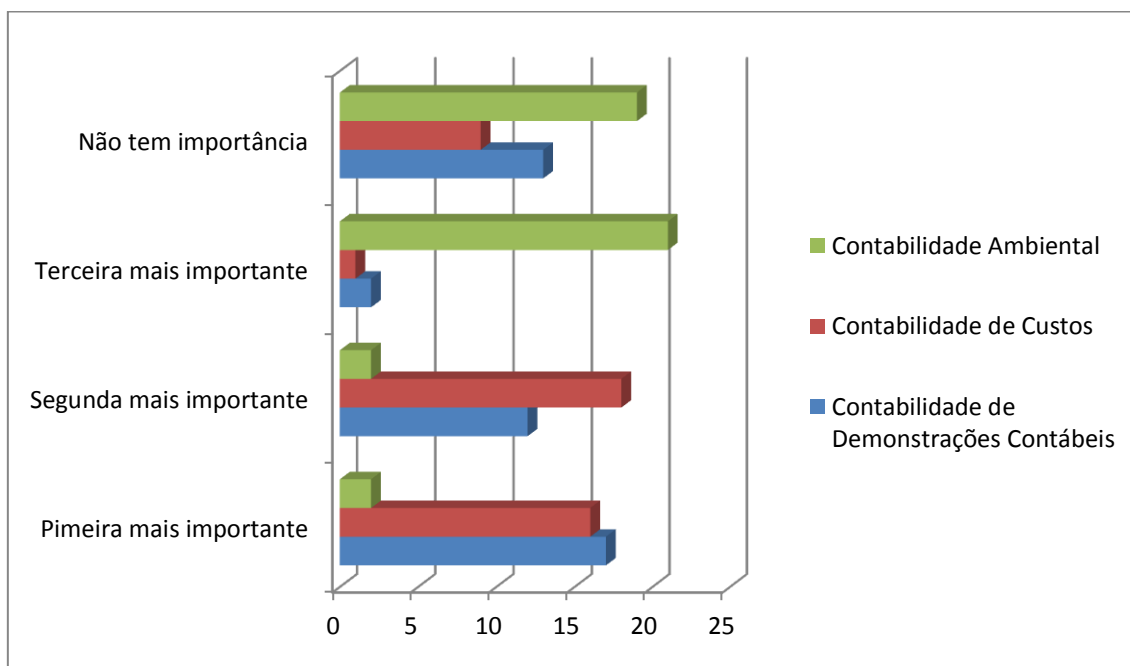


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

As informações coletadas trazem uma informação relevante: daqueles que se dizem capazes de realizar operações típicas da Contabilidade Ambiental, 21 alunos, apenas 8 (oito) têm mais de 60% de segurança nas atividades neste ramo. Vemos também que a maioria dos alunos afirma ter um grau de segurança superior a 60% nas operações com Contabilidade de Custos e Demonstrações Contábeis. Dentre aqueles que se julgam menos seguros, ou seja, têm uma segurança inferior a 40% para realizar os procedimentos profissionais, 13 (treze se referem à Contabilidade Ambiental e apenas 4 (quatro) e 5 (cinco) à Contabilidade de Custos e de Demonstrações, respectivamente.

Questão 08 – Das disciplinas abaixo, qual a ordem de relevância que você daria para o seu futuro desempenho como profissional contábil? Não havendo relevância, responda com um traço.

Gráfico 34 – Posição de relevância dos assuntos da disciplina para o exercício prático da profissão contábil

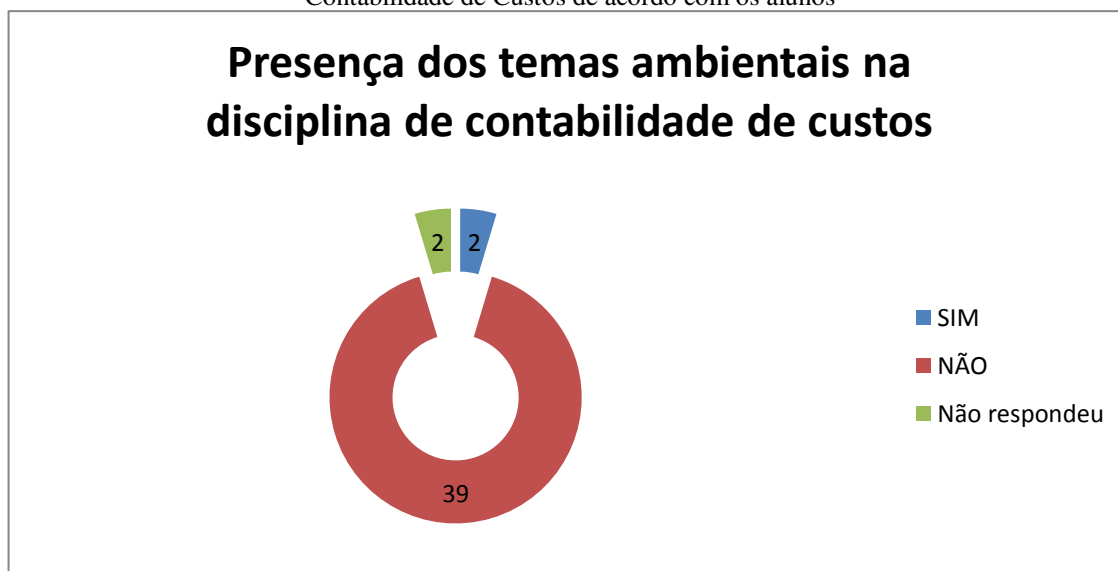


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Observamos nos dados acima que a Contabilidade Ambiental é indicada como a terceira mais importante dentre as três apresentadas aos alunos e para um número considerável deles, 19 (dezenove), ela não tem/terá relevância para sua atuação profissional. As outras duas disciplinas se reservam entre a primeira e a segunda posição, dentre as mais relevantes na opinião dos alunos. Podemos entender que a forma como os discentes conceituam uma disciplina no seu horizonte profissional traz consequências em seu aprendizado. É plausível supor que o nível de dedicação que conferido aos estudos da contabilidade ambiental, disciplina irrelevante para quase metade dos entrevistados, é diferente ao empenhado na contabilidade de custos e na de demonstrações contábeis. Futuramente, no mercado de trabalho, isso trará consequências profundas no desempenho dos profissionais caso sejam requisitados a atuar com informações contábeis de natureza ambiental.

Questão 09 – Durante o curso de Contabilidade de Custos, havia operações e lançamentos contábeis relativos à Contabilidade Ambiental? Em caso afirmativo, identifique [a frequência]: (respostas possíveis: Não e Sim, e caso fosse sim: poucas, medianamente, muitas e não sei responder)

Gráfico 35 – Participação de elementos da Contabilidade Ambiental durante o ensino da disciplina de Contabilidade de Custos de acordo com os alunos

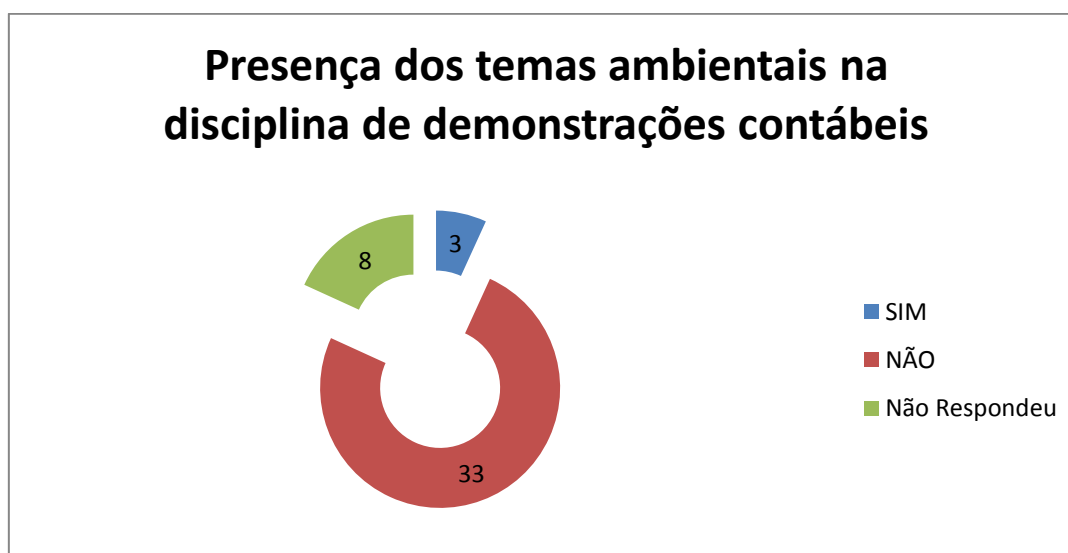


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Observe que, do universo entrevistado, a grande maioria afirma que não se recorda de operações e lançamentos de Contabilidade Ambiental durante o curso de Contabilidade de Custos. Ou seja, que não houve operações que envolvem despesas ambientais, idem para receitas, perdas, ganhos, investimentos ou qualquer outro elemento de cunho ambiental.

Questão 10 – Durante o curso da disciplina Demonstrações Contábeis, havia operações e lançamentos contábeis relativos à Contabilidade Ambiental? Em caso afirmativo, identifique [a frequência]: (respostas possíveis: Não e Sim, e caso fosse sim: poucas, medianamente, muitas e não sei responder).

Gráfico 36 – Participação de elementos da Contabilidade Ambiental durante a disciplina de Demonstrações Contábeis de acordo com os alunos

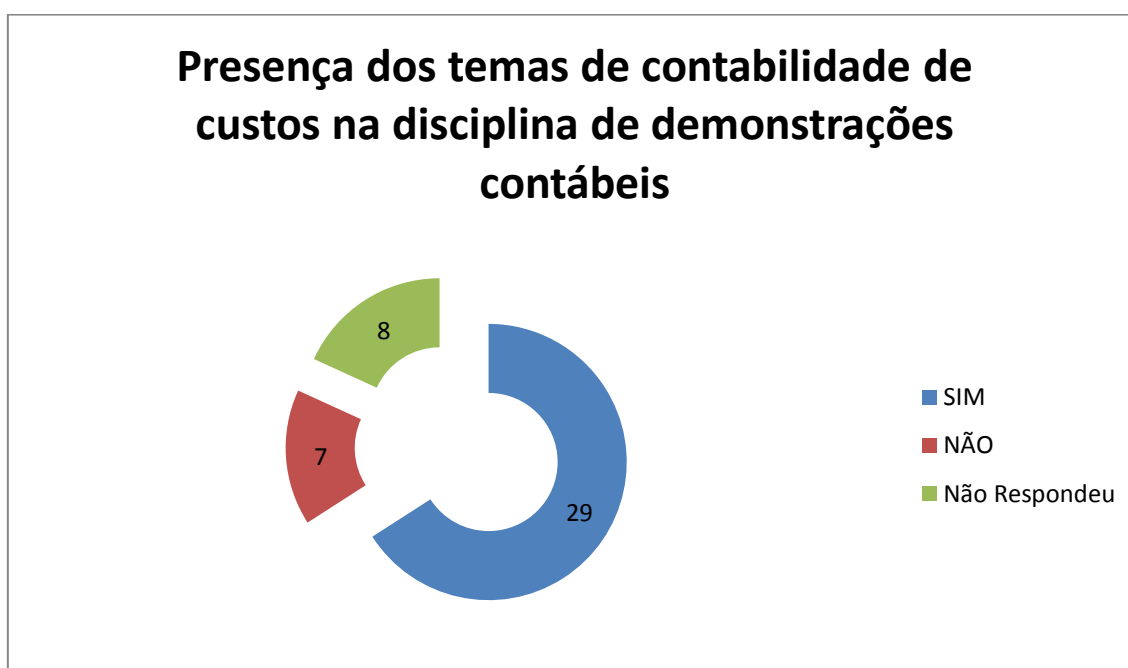


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Tal qual verificado no gráfico 35, o gráfico 36 também revela que na disciplina de análise das Demonstrações Contábeis não foram abordados elementos de cunho ambiental, ou seja, do Balanço Ambiental ou das demais demonstrações com contas de natureza ambiental. Verificamos que o percentual de alunos que viram elementos dos outros dois ramos pesquisados dentro da Contabilidade Ambiental foi mínimo e os que responderam afirmativamente à questão disseram que tal participação era pequena. Esse dado corrobora com as análises de cursos e das obras didáticas, neles verificamos que a Contabilidade Ambiental não está presente no ensino das contabilidades de Custos e de Demonstrações, ou seja, elas não são integradas. Já nos gráficos a seguir, verificamos como a situação é diferente no tocante à integração entre as disciplinas de Custos e de Demonstrações.

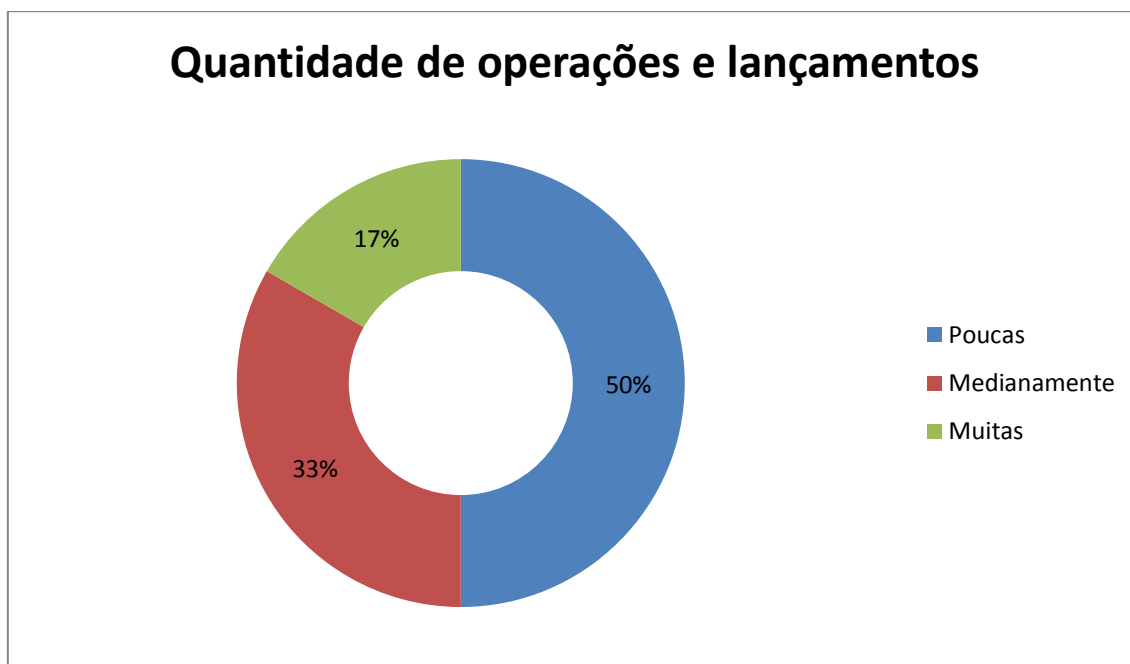
Questão 11 – Durante o curso de Demonstrações Contábeis, havia operações e lançamentos contábeis relativos à Contabilidade de Custos? Em caso afirmativo, identifique [a frequência]: (respostas possíveis: Não e Sim, e caso fosse sim: poucas, medianamente, muitas e não sei responder) (Resposta desmembrada em dois gráficos, o primeiro da presença e o segundo da intensidade)

Gráfico 37 – Participação de elementos da disciplina de Contabilidade de Custos durante a disciplina de Demonstrações Contábeis de acordo com os alunos



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Gráfico 38 – Intensidade de lançamentos e operações de elementos da Contabilidade de Custos na disciplina de demonstrações contábeis de acordo com os alunos

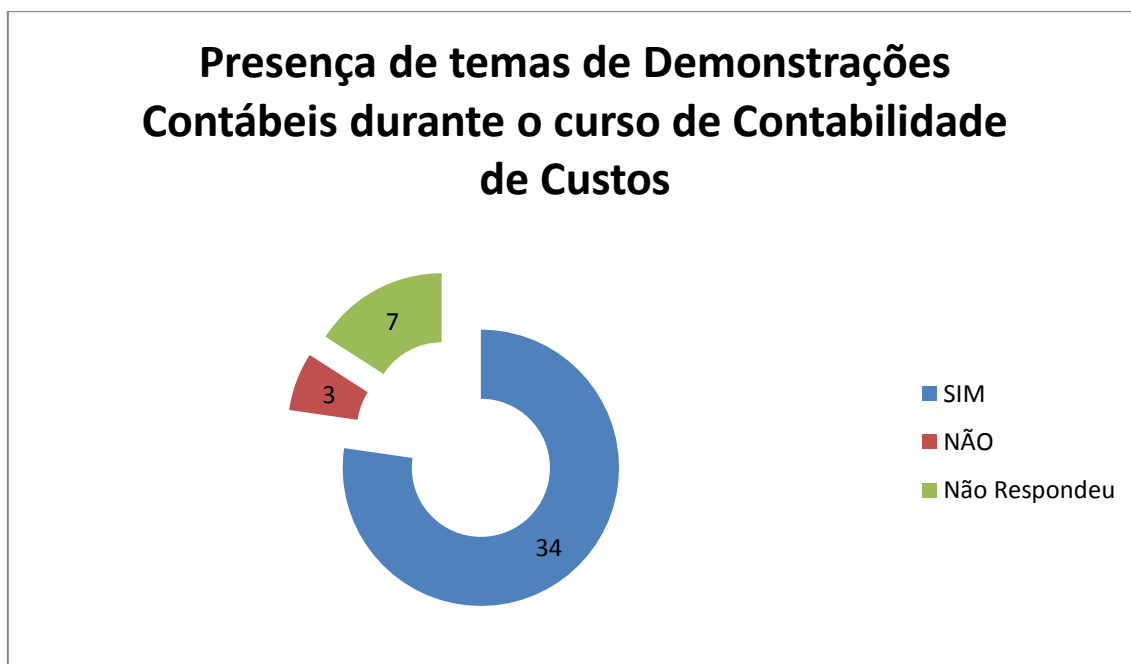


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Dos alunos que responderam que durante a disciplina de Demonstrações Contábeis havia lançamentos e operações típicos dos temas da disciplina Contabilidade de Custos, 50% afirmaram que havia em pouca quantidade, 33 % num quantitativo mediano e 17% que elas ocorriam muito, de acordo, reiteramos, com sua percepção e lembrança. Embora não seja uma unanimidade, em contraponto com a Contabilidade Ambiental, percebe-se que a Contabilidade de Custos e a de Demonstrações Contábeis são muito mais integradas. Elas utilizam assuntos e temáticas próprios de outros ramos da contabilidade em suas operações, sedimentando e conectando os temas, integralizando-os num todo ao final do curso. Característica não presente na Contabilidade Ambiental.

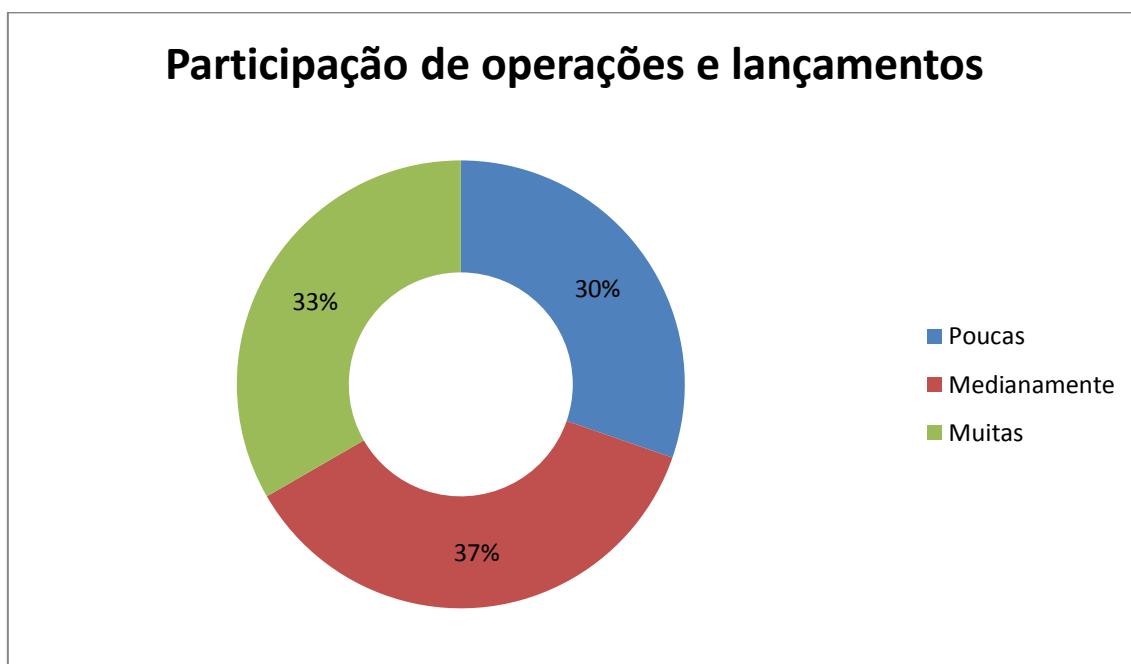
Questão 11 – Durante o curso de Contabilidade de Custos, havia operações e lançamentos contábeis relativos à disciplina Demonstrações Contábeis? Em caso afirmativo, identifique [a frequência]: (respostas possíveis: Não e Sim, e caso fosse sim: poucas, medianamente, muitas e não sei responder) (Resposta desmembrada em dois gráficos, o primeiro da presença e o segundo da intensidade)

Gráfico 39 – Participação de elementos da disciplina demonstrações contábeis durante a disciplina de Contabilidade de Custos de acordo com os alunos



Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Gráfico 40 – Participação de elementos disciplina de demonstrações contábeis durante a disciplina de Contabilidade de Custos de acordo com os alunos



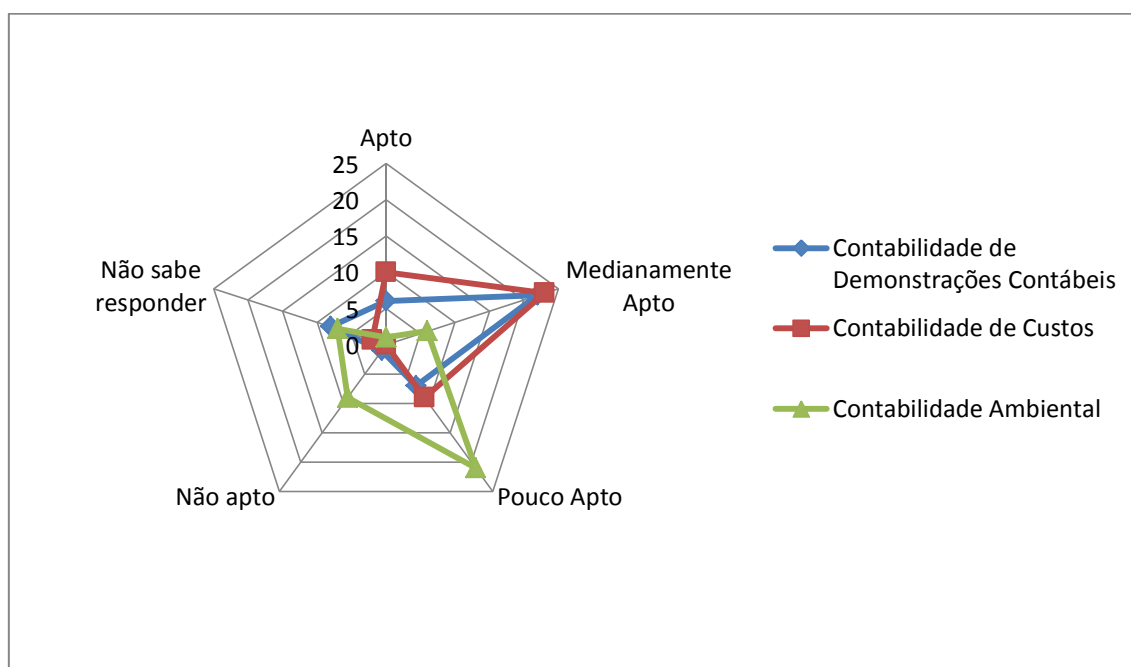
Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Esses dois outros gráficos, gráfico 39 e 40 acima, vem reforçar o comentário anterior acerca dos gráficos 37 e 38. Eles também revelam que há participação na disciplina de Demonstrações Contábeis de elementos típicos da disciplina de custos. Novamente, como

informam os gráficos 35 e 36, isso não ocorre com a Contabilidade Ambiental, que se apresenta isolada das demais.

Questão 13.1 – Numa auto-avaliação de sua aptidão, responda: você é capaz de] realizar lançamentos contábeis relativos a essas áreas em uma empresa? (respostas possíveis: apto, medianamente apto, pouco apto, não apto, não sabe responder)

Gráfico 41 – Auto-avaliação de aptidão acerca dos conhecimentos para realizar lançamentos contábeis



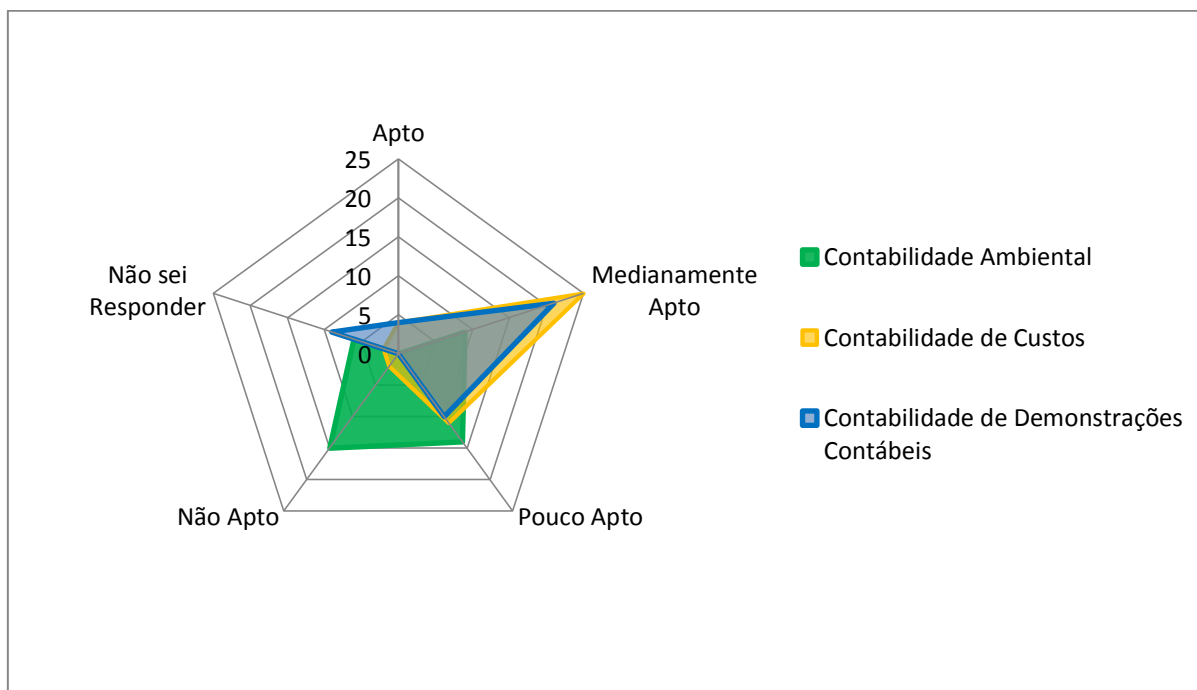
Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Observamos no gráfico 19 que a maioria dos alunos se considera medianamente apto a realizar operações e lançamentos contábeis relativos à Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis. Há leve dispersões para as categorias apto e pouco apto nessas duas disciplinas e poucas pessoas se considerando não aptas, nem uma em custos e 1 em demonstrações. Há de não se desconsiderar que, dentre estes alunos, 2 em custos e 8 em demonstrações não souberam dizer o seu nível de aptidão. Podemos inferir que estes não têm certeza de seu conhecimento sequer para se considerar pouco apto, logo, é possível que não quisessem se considerar não aptos e indicaram que não sabiam responder.

Já no caso da Contabilidade Ambiental, os dados revelam uma outra realidade. A maioria dos alunos se considerou pouco apto, 21 ao todo; a estes se somam ainda 9 que se dizem não aptos e 7 que não sabem responder. Apenas 1 entrevistado se considerou apto e 6 medianamente aptos.

Questão 13.1 – Numa auto-avaliação de sua aptidão, responda: você é capaz de elaborar demonstrativos e análises contábeis relativas a essas áreas em uma empresa? (respostas possíveis: apto, medianamente apto, pouco apto, não apto, não sabe responder)

Gráfico 42 – Auto-avaliação sobre o nível de aptidão para elaborar demonstrativos contábeis com os temas de cada disciplina

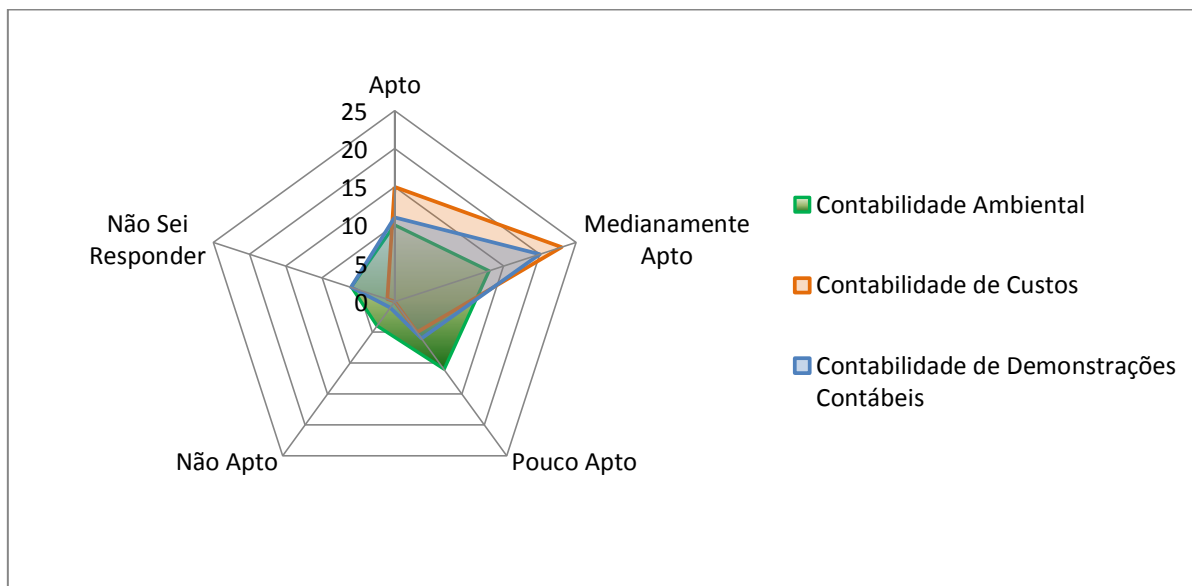


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Quando perguntados sobre o nível de aptidão que acreditam ter para elaborar demonstrativos contábeis, verificamos, como se vê no gráfico 42, que a maior parcela dos alunos se considera medianamente apta quando se trata de Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis. O mesmo não ocorre com Contabilidade Ambiental; nesta, a tendência da amostra é se considerar não apta ou pouco apta. O comportamento verificado no gráfico 42, portanto, é similar ao do gráfico 43 abaixo. Isso porque para se elaborar as demonstrações contábeis é necessário antes operacionalizar os lançamentos contábeis no livro diário e/ou no livro razão; sem este conhecimento, a elaboração das demonstrações fica inviabilizada ou, no mínimo, bastante difícil.

Questão 13.1 – Numa auto-avaliação de sua aptidão, responda: você é capaz de conceituar os elementos que envolvem essas disciplinas ? (respostas possíveis: apto, medianamente apto, pouco apto, não apto, não sabe responder)

Gráfico 43 – Auto-avaliação da aptidão para conceituar elementos de cada disciplina

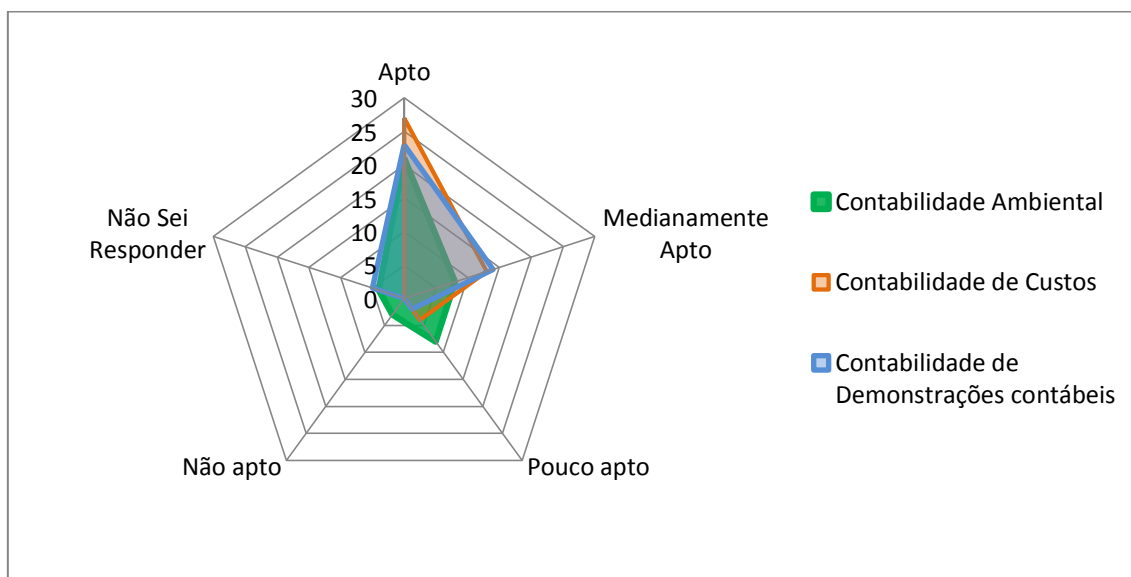


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Quando perguntados sobre sua capacidade em conceituar os elementos próprios de cada disciplina, verificamos que os três polígonos seguem na mesma direção. Ou seja, a maioria dos alunos se considera medianamente apta, havendo uma inclinação maior em Contabilidade Ambiental que nas demais para aqueles que se consideram pouco aptos. Porém, percebemos pela primeira vez que os três são muito próximos; isso nos impele a dizer que o ensino da parte conceitual nas três disciplinas é, no mínimo, similar em termos de efetividade, ao contrário do ensino da prática, como se verificou nos gráficos anteriores, 41 e 42.

Questão 13.4 – Numa auto-avaliação de sua aptidão, responda: você saberia explicar a finalidade desses ramos de contabilidade? (respostas possíveis: apto, medianamente apto, pouco apto, não apto, não sabe responder)

Gráfico 44 – Auto-avaliação da aptidão em explicar a finalidade de cada ramo de disciplina

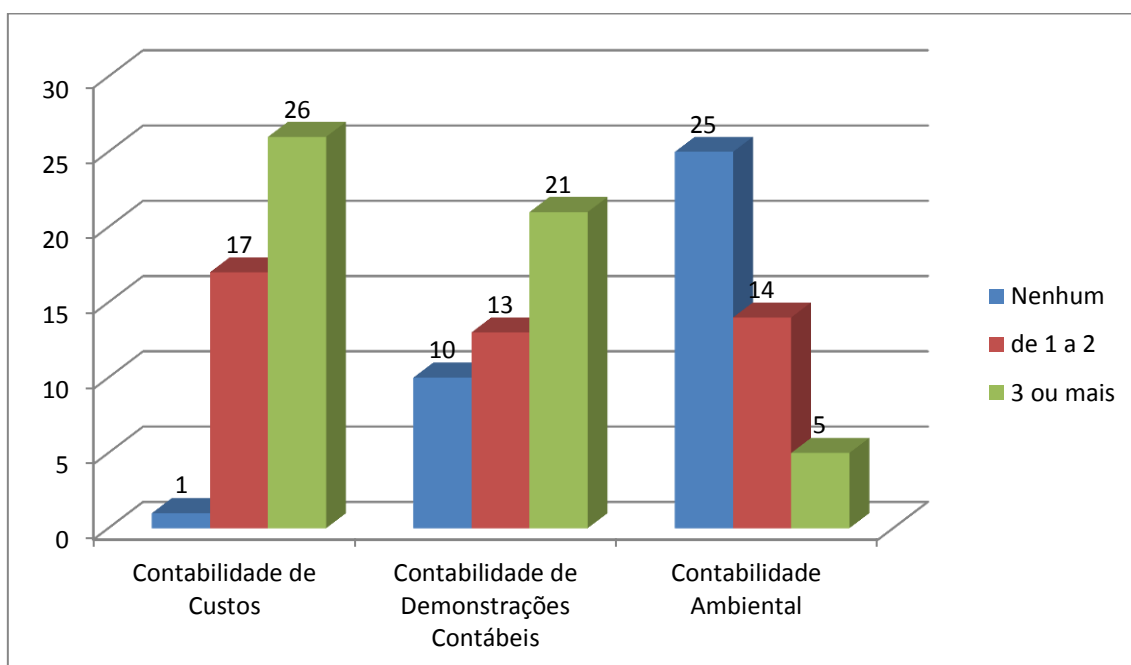


Fonte: Alunos do curso de contabilidade

Em se tratando de explicar a finalidade de cada ramo desses da contabilidade, vemos que o gráfico se comporta de forma igual a questão anterior, ou seja, similar para as três disciplinas. Isto revela-nos que o nível de efetividade sobre os fins e objetos de cada uma delas é equivalente. Isso se deve ao fato de se tratar de um elemento teórico e conceitual das aulas; significa que é possível saber a finalidade de algo sem, necessariamente, saber como se operacionaliza esse objeto.

Questão 14 - Acerca das disciplinas abaixo, algum(s) assunto (s) que venha(m) à mente ou que você ainda se recorde. Caso não se recorde, indique “nenhum”.

Gráfico 45 – Quantitativo de assuntos ou temas de cada disciplina que os alunos lembram e puderam citar



Observamos no gráfico 45 que em Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis a maioria dos alunos conseguiu citar, de forma espontânea, 1 ou mais temas e assuntos que estudaram nestas disciplinas. O mesmo não ocorre com Contabilidade Ambiental. Assim, enquanto 25 alunos não foram sequer capazes de mencionar um único tema do qual se recorde ter aprendido ao cursar Contabilidade Ambiental, para a Contabilidade das Demonstrações Contábeis, apenas 10 deram essa mesma resposta e em Contabilidade de Custos apenas 1 aluno. Isto nos faz recordar o gráfico 34, onde a Contabilidade Ambiental aparece como a terceira na ordem de relevância para os alunos e, para muitos, ainda como irrelevante.

No extremo oposto, 26 alunos de Contabilidade de Custos e 21 de Demonstrações Contábeis lembraram de 3 ou mais temas; enquanto apenas 5 de Contabilidade Ambiental deram essa mesma resposta. Verificamos, por fim, que a tendência das duas primeiras disciplinas era crescente, conforme expõem as barras do gráfico, já em se tratando de ambiental, era decrescente. Ou seja, a fixação dos temas nesta última se revela bem menos efetiva em relação ao que se notou nas primeiras.

Aqui chegamos a nossa última questão, ela foi de natureza aberta e dado o teor de nossa pergunta, indicavam que “falasse quem tinha algo a dizer”, o que explica o baixo número de respostas. Porém, por serem livres tais respostas tem relevância para complementação de nossa compreensão sobre o ensino da Contabilidade Ambiental.

Questão 15 – Se você quisesse falar algo a respeito das três disciplinas indicadas neste questionário, o que você teria a comentar sobre o ensino, a aplicabilidade e a utilidade delas no curso de ciências contábeis?

Aluno 01 –

“Ambiental é importante para mostrar que a empresa interage com o ambiente e interfere na natureza. É a matéria que ajuda a conscientizar o empresário.

Custos é essencial para definir gastos e formar preço, medir lucro, analisar possibilidades de produção enfim, é essencial para o conhecimento do quanto custa para saber quanto lucra.

Análise [de demonstrações contábeis] é fundamental para saber se a empresa cresce ou não diante da economia do país.”

Aluno 02 –

“Das três disciplinas a de custo foi a melhor que tive aprendido. Demonstrações tranquei e estou cursando neste período novamente. Ambiental estou cursando neste período e ainda estou tentando entender”

Aluno 03 –

“A Contabilidade de Custos na época realizada houve troca de professor durante o curso, a princípio isso causou um certo impacto, visto que os professores tinham métodos diferentes de ensino. Porém, o curso foi aplicado bem, sendo concluído com êxito. E foi essencial para posteriores disciplinas do curso de ciências contábeis.”

Aluno 04 –

“Cada um tem uma importância, mas algumas delas, por exemplo ambiental poderia abordar mais sobre o que ela causa na prática.”

Aluno 05 –

“De todas as disciplinas mencionadas abaixo, a que mais me identifiquei foi custos, talvez devido a didática do professor e por envolver cálculos. Porém, na Contabilidade Ambiental observei a importância da disciplina, pois refletimos a importância do meio ambiente.”

Aluno 06 –

“Em todas as três disciplinas seria necessário discutir a parte teórica e ou comentar as definições e conceitos.”

Aluno 07 –

“Custos, verificou a margem de contribuição, custos fixos, variáveis, ponto de equilíbrio, a relação desses assuntos dentre outros tem fundamento essencial para projeção na venda dos produtos.

Ambiental, tem a visão de demonstrar formas viáveis de sustentabilidade e correção de atos relacionado de forma equivocada.

As demonstrações de suma importância para a análise resumida dos processos realizados tendo também projeções em comparação com exercícios anteriores.”

Aluno 08 –

“Contabilidade de Custos e Análise das demonstrações contábeis são de extrema relevância com relação ao ensino, e a utilidade em outras disciplinas.”

Aluno 09 –

“Ambiental sei que é importante, mas não aprendi ou vi utilidade dela nas empresas. Ela tem mais relevância social.

Custos – melhor disciplina para o conhecimento do profissional. Proporciona fazer e interpretar demonstrações. Perfeita para várias áreas da contabilidade.

Demonstrações – a mais importante. Reaprendi a interpretar informações contábeis e finalizar toda a atividade contábil.”

Aluno 10 –

“A matéria contabilidade de custo, foi desenvolvida de forma satisfatória para minha graduação.”

Aluno 11 –

“O ensino seria melhor utilizado se tivéssemos um laboratório para aplicarmos o que aprendemos.”

Aluno 12 –

“Sobre Contabilidade de Custos uso bastante em meu dia a dia no trabalho.”

Aluno 13 –

Contabilidade Ambiental - o professor não trouxe a matéria para sala. Não tenho opinião formada.

Contabilidade de Custos – importantíssima para comércio e indústria.

Cont. das demonstrações – necessária para todas as empresas.”

Aluno 14 –

“A aplicabilidade de ambas [custos e ambiental] é razoável, [mas] principalmente na disciplina Contabilidade Ambiental, acho pouco a utilidade no mercado de trabalho. Já contabilidade das demonstrações contábeis tem muita utilidade no mercado de trabalho do contador que deseja ser um analista financeiro, por exemplo.”

Aluno 15 –

“Sobre a disciplina de custos, o ensino e material dado em sala foi muito proveitoso. E com utilidade será bastante importante para o profissional contábil gerenciar e melhor organizar uma empresa.”

As respostas dadas pelos alunos mostram que a maioria tece elogios sobre a utilidade da Contabilidade de Custos e Demonstrações Contábeis. Dois únicos alunos referem-se à Contabilidade Ambiental como importante, no tocante, exclusivamente, à conscientização das relações entre a empresa e o empresário; um deles, inclusive, indica que ela é importante para conscientizar o empresário, porém, esqueceu-se de que quem faz o curso são os contadores, e não os empresários diretamente. Ninguém falou de forma clara ou detalhada como, onde ou por que a Contabilidade Ambiental seria relevante. Situação diferente se deu nas respostas sobre as outras duas disciplinas questionadas, pois, para elas, houve um número bem superior de alunos que indicaram elementos, meios e formas delas serem úteis aos empresários e dedicaram bem mais atenção para avaliar sua importância do que fizeram com relação ao julgamento da disciplina Contabilidade Ambiental. O que para nós, indicou a Contabilidade Ambiental um papel de figurante no contexto da Contabilidade.

5.5 O Cotejo das Diferentes Fontes de Comprovação da Tese

Considerando as diversas fontes de nosso estudo: ementas, programas de curso, livros didáticos, avaliações e questionários de entrevista, obtivemos os resultados demonstrados e analisados no item anterior.

À guisa de cotejamento desses dados diversos, podemos inferir: as respostas dadas pelos alunos entrevistados, o próprio sumário dos livros examinados, as ementas dos cursos destacados e as avaliações de cada uma das três disciplinas focalizadas corroboram entre si as conclusões geradas diante das análises feitas e já aqui apresentadas, inclusive, sob forma de gráficos estatísticos.

Em se tratando do processo de ensino-aprendizagem da disciplina que ensejou todo este estudo, Contabilidade Ambiental, constatamos, pois, que as aulas ministradas, os recursos didáticos utilizados (livros e xérox) os trabalhos, exercícios e avaliações realizados são de

cunho, eminentemente, teórico. Consequentemente, grande parte dos alunos não se sente apta a realizar atividades profissionais de operacionalização nessa área da contabilidade. Esses dados são exatamente contrários aos coletados com relação às outras duas disciplinas que nos serviram de parâmetros comparativos. Nelas, o material didático possui, por si, grande quantidade de questões e exercícios para treino, exercícios e atividades avaliativas que promovem a prática contábil.

Por conseguinte, os próprios alunos, ao contrário do que acontece ao fim do curso de Contabilidade Ambiental, sentem-se bem mais seguros em atuar nas áreas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade de Demonstrações Contábeis. Em suma, o conjunto de dados ora apresentados nos revela que o ensino da Contabilidade Ambiental destoa com relação às outras duas disciplinas destacadas. Implica dizer, em outras palavras, que, indubitavelmente, os contabilistas não dominam o conhecimento necessário para realizar a Contabilidade Ambiental no Brasil.

A grande dúvida seria por que essa abordagem é tão dicotômica na forma de tratar as disciplinas aqui comparadas. O fato é que a Contabilidade Ambiental veio a introduzir na formação dos contabilistas elementos outros que, essencialmente, não possuem como fim a lucratividade econômica, mas, sim, resultado positivo ou negativo de cunho social e/ou ambiental, traduzido em um processo de mensuração dos passivos e ativos ambientais gerados pelas organizações humanas, pessoas jurídicas. Cabe salientar que, nessa concepção, o fim pretendido é obter um saldo positivo de serviços sociais e/ou ambientais pelas organizações, não, necessariamente, um resultado monetário positivo, ponto em que diverge discursivamente das demais disciplinas da Ciência Contábil no tocante à sua finalidade. Está aí uma razão para seu desprestígio e de sua discriminação num país com as características capitalista do Brasil, que visa ao lucro econômico no tradicional modelo de desenvolvimento e desconsidera a perspectiva da sustentabilidade socioambiental em seus ambientes sociais.

Destarte, há uma diferença evidente no processo de ensino socioambiental ao compararmos com a prática já cristalizada no ensino das disciplinas ‘clássicas’ da Contabilidade. Em consequência, não se sedimentam satisfatoriamente nos contabilistas as técnicas da mensuração, registro e demonstração dos dados socioambientais, pois suas atividades educacionais limitam-se à explicação de elementos conceituais, o que difere das demais disciplinas do curso onde as explanações teóricas são seguidas do uso das técnicas e procedimentos contábeis para o aprendizado prático, ou seja, o “como fazer”. E no contexto

da Contabilidade é ensinado o que é importante para o mercado; na esteira de uma economia capitalista, o saldo ambiental das operações produtivas é completamente eclipsado pelo saldo econômico dessas mesmas operações. Porém, ainda que essa prática social fosse modificada, seja por efeito de uma legislação ou de forte pressão social, não haveria recursos humanos qualificados para operacionalizá-la no campo dos profissionais contábeis, conforme verificamos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As preocupações em torno do meio ambiente não são um fator novo no contexto social brasileiro. O modelo de desenvolvimento econômico, focado exclusivamente nos ganhos financeiros, independentemente do contexto socioambiental onde se ancora, já dá sinais de um esgotamento. Tal realidade traz como consequência o risco à biodiversidade do planeta e à própria sobrevivência da espécie que o conduz, os seres humanos.

A necessidade de mudança do modelo de desenvolvimento requer, com uma urgência cada vez maior, que as esferas sociais e ambientais sejam consideradas ao lado da econômica e financeira. Trata-se de uma mudança de interpretação e atuação dos seres humanos que, nas nações ocidentais, nos últimos séculos, aprendem geração após geração, ser o meio ambiente um fornecedor de matérias - primas e receptor de dejetos, cuja maior função é servir à humanidade. Servirão essa cujos ganhos são desigualmente distribuídos entre seus membros.

Esse processo foi historicamente instituído e reforçado pela educação. Logo, mudá-lo requer atuar na educação, a nosso ver, por duas vertentes. A primeira, através da transformação das concepções dos homens sobre a forma de entender e se relacionar com a natureza. Para tanto, importante é deixar a tradição do utilitarismo irresponsável dos recursos ambientais para o emprego equilibrado deles em prol de uma condição de vida digna ao maior número de seres humanos possível. A segunda vertente, pelo desenvolvimento de conhecimentos que promovam técnicas, processos e produtos que permitam chegar a essa condição de equilíbrio.

O desejo/querer só se torna efetivo quando se possuem os meios necessários para atendê-lo e o desenvolvimento dos meios requer a vontade de obtê-los/criá-los. Ambas as situações dependem dos processos de formação do homem, da educação. A estabilidade e prosperidade de uma coletividade dependem da forma e das condições como seus membros são educados. Essa ação sofre, através dos discursos, a influência de forças que detêm poder na sociedade. Assim, quem não detém o poder não domina os discursos, não tem o que dizer e, como tal, escuta quem o detém na família, no grupo de amigos, na escola, na universidade, no trabalho etc.

Sob esse prisma, o poder econômico é um dos que exercem mais força e influência na sociedade brasileira. Ele permeia e direciona os discursos no campo educativo, em especial nos ambientes universitários, onde são formados os profissionais de que o mercado precisa para promover o crescimento econômico e o desenvolvimento social. As significações são dadas pelo poder econômico, que permeia todos os contextos sociais e impulsiona os homens a integrá-lo ativamente de uma maneira que norteie suas condutas para seu reforço, aprimoramento e fortalecimento.

No contexto da ciência contábil, a influência do poder econômico é particularmente forte. Trata-se da área de conhecimento responsável por controlar o capital investido, auferir os lucros, promover a otimização dos ganhos, interpretar os indicadores de riqueza patrimonial e estabelecer uma linguagem homogênea dessas informações entre todas as organizações produtivas. O que o poder econômico deseja efetivamente é ter ganhos de natureza econômica, logo, são os conhecimentos direcionados a essa finalidade aqueles mais requeridos dos alunos dos cursos de ciências contábeis.

Os ganhos sociais e ambientais obtidos pelas empresas não estão no radar da maioria das organizações. Isso pode ser uma das causas que explica a baixa difusão do conhecimento contábil ambiental entre os profissionais brasileiros, consoante estudos que referenciamos nesta pesquisa. No que pese a introdução do elemento ambiental em um número razoavelmente elevado de cursos no Brasil, ele ainda não é tão bem sedimentado quanto outras disciplinas nos cursos de graduação. Através da pesquisa, buscamos lançar luz a elementos que nos permitiram diagnosticar os pontos frágeis da educação contábil brasileira no que tange à questão ambiental.

O caminho para a mudança do modelo de desenvolvimento econômico atual para um de matriz ambiental e socialmente mais sustentável mobiliza estudos e pesquisas em diversos campos de saber. O mesmo ocorre internamente na contabilidade, onde o controle patrimonial dos ativos e passivos organizacionais devem ser recalibrados para, além do lucro econômico, considerando os resultados ambientais e sociais das empresas. Trata-se aqui de modificar estruturas, valores e conhecimentos há muito tempo desenvolvidos e profundamente enraizados nas engrenagens sociais e que sofrem, naturalmente, resistência de diversos atores contra alterações, por motivos já reiteradamente explicitados.

Inferimos, a partir da análise dos dados, que a contabilidade ambiental no Brasil encontra-se com um índice razoável de difusão entre as Universidades Públicas, considerando o período em que os órgãos oficiais vieram a incluir o ensino ambiental para a profissionalização contábil. Também não poderemos perder de vista a autonomia universitária da qual gozam os colegiados de curso de cada instituição, o que lhes permite de forma autônoma definir e modificar seu currículo e conteúdo, servindo os órgãos centrais apenas como orientadores. Percebe-se, então, a inserção paulatina dos cursos de vertente ambiental nas Ciências Contábeis.

Considerando os programas, quase a totalidade das instituições tem como objetivo capacitar os alunos para o desenvolvimento de suas habilidades e uso do conhecimento ambiental na contabilidade empresarial, entendendo a parte conceitual e operacionalizando a prática. Todavia, esse objetivo não é atingido com o mesmo grau de eficiência e eficácia, na contabilidade ambiental, quando comparando com outras disciplinas de cunho tradicional e economicista da contabilidade. Verificamos que as diferenças começam nos programas e conteúdos, aprofundam-se nas características dos materiais didáticos, refletem nas formas de avaliação dos alunos e, por fim, se complementam na própria perspectiva que os alunos possuem da disciplina.

No tocante aos programas, verificamos diferenças nada sutis entre as três disciplinas apresentadas, em especial, devido ao maior uso de termos que conotam uso da prática na Contabilidade de Custos e de Demonstrações Contábeis em relação à Contabilidade Ambiental, além de conteúdos mais detalhados; uso de mais referências bibliográficas e, em consideráveis casos, duração da disciplina em dois semestres. Todos esses elementos, conforme vimos, mais enfatizados nas duas primeiras disciplinas que na última.

Com base no material didático, coletamos uma das principais evidências da pesquisa. As obras indicadas para o ensino ambiental no geral possuíam menor quantidade de páginas, capítulos e exercícios. Algumas delas nem exercícios possuíam. Boa parte das obras são dedicadas a assuntos de cunho ambiental, porém, não contábil-ambiental, de tal forma que pouco contribuem para expor, explicar e exercitar, não capacitando os alunos a contabilizar elementos ambientais e/ou elaborar a DRE ou o balanço socioambiental. Entendemos que esse seja o principal e primeiro ponto de fragilidade do ensino ambiental da contabilidade a ser superado. O material didático é o que alicerça a construção do conhecimento; sem ele, o

processo educacional apresenta-se comprometido, e esse fato tornou-se evidente na comparação com as outras duas disciplinas pesquisadas.

Por sua vez, as provas e avaliações aplicadas aos alunos demonstraram de forma inequívoca essa característica dos materiais didáticos. As Provas de Custos e Demonstrações Contábeis, além de questões conceituais, contêm principalmente itens de natureza prática, que requerem dos alunos a operacionalização contábil, tal qual ocorre no mercado de trabalho. No que pese a relevância, a qual não questionamos, do entendimento conceitual dos objetos, é fundamental que os alunos contabilistas dominem a prática de sua operacionalização. Não se encontra respaldo ou explicação para o domínio da prática ser tão evidente nos livros didáticos e nas provas das duas disciplinas da contabilidade tradicional enquanto ocorre o contrário na ambiental, afinal, todas elas são contabilidade, por conseguinte, demandam conceito e prática para sólida sedimentação e futuro emprego profissional no ambiente empresarial.

Por fim, resta o resultado auferido entre os alunos, cujo interesse na disciplina ambiental está muito abaixo em relação às demais, conquanto a maior parte deles reconheça sua relevância no contexto social contemporâneo. Fato é que não se vê, esse componente curricular como importante no exercício profissional. Isso pode decorrer da pouca evidencição de sua operacionalização durante o aprendizado já que, ao verificarmos o conteúdo dos livros utilizados e as provas aplicadas, constatamos ser quase impossível o aluno aprender como se elabora um balanço socioambiental em uma empresa. O conhecimento parece vago e superficial.

Por vezes, verificamos que nos livros de contabilidade ambiental é marcante a presença de outras disciplinas, em especial a ambiental, a jurídica, a da administração e gestão. Eles parecem fugir de seu objetivo central que é “ensinar a contabilizar elementos de cunho ambiental”. No que se refere às demais áreas da contabilidade, custos e demonstrações contábeis, também estão representadas menções e tentativas de entrecruzamento com outras disciplinas. Isso também foi confirmado nas entrevistas aos alunos. No entanto, nas demais disciplinas, verificamos que o tema ambiental é completamente ignorado, ou seja, não interconectado. Isso representa, em si, uma falha que vai de encontro à maioria dos programas de curso das graduações em contabilidade que descrevem entre as suas metas e prioridade um ensino integrado entre os diversos ramos e especializações da ciência contábil. Observa-se que essa integração não está incluindo a contabilidade ambiental, embora esta tente relacionar

as demais, característica já revelada por Gomes *et al* (2012) cinco anos atrás. Isso mantém a situação onde os profissionais contábeis permanecem aquém das necessidades do mercado para a contabilização de elementos de cunho ambiental.

Corroborando o que disse Bebbington *et al* em suas pesquisa, em 1994, a baixa evidenciação contábil ambiental decorre de um processo educacional onde essa prática é escassa. Situação ratificada em todas as classes de dados que coletamos e analisamos. Sendo escassa a prática no ensino, ela torna frágil a prática no mercado de trabalho cuja carência de profissionais/mão de obra qualificada dificulta ou impede o desenvolvimento de uma nova cultura contábil entre as empresas. Uma cultura onde os elementos sociais e ambientais ascendam e substituam a primazia absoluta do elemento econômico.

Introduzir a variável ambiental nas empresas passa por fomentar esse mesmo elemento nos conhecimentos dos profissionais que as integram, gerem e operacionalizam. Não é possível imaginar empresas ambientalmente mais responsáveis e com práticas mais equilibradas se em seus quadros não existam pessoas qualificadas e capacitadas para tal. A vontade impele à ação, mas, para que esta ocorra, é preciso, necessariamente, que se saiba “como fazer”, e se tenham os meios.

Do que pudemos verificar e inferir, o problema não reside na maior quantidade de conteúdo teórico nas disciplinas de contabilidade ambiental, mas, sim, na menor presença e profundidade de conteúdos práticos em seu exercício efetivo. Pudemos constatar que a temática ambiental nas obras didáticas e nos programas dos cursos promove a interdisciplinaridade, exigida nas questões de meio ambiente com outras áreas – como a jurídica e a de gestão. Entendemos essa característica como salutar e alinhada aos princípios da sustentabilidade. Verificamos tentativas de integração com outras áreas da ciência contábil como a de custos, despesas, demonstrações, escrituração etc. Enfim, conceitos ambientais ganham a organicidade da contabilidade. Porém, esses momentos são poucos e esparsos, breves e superficiais, rasos e curtos, em síntese, insuficientes.

Ao analisarmos as obras, percebemos, a partir de seu sumário, que a maioria dos tópicos relevantes da contabilidade ambiental é eminentemente teórica, histórica, conceitual ou discursiva. Não há operacionalização, números, problemas, razonetes, lançamentos em diário ou demonstrações contábeis. Acreditamos, pois, que fortalecer os elementos práticos nos livros didáticos seja o caminho para minimizarmos ou mesmo resolvermos essa crucial

questão aqui posta. Certamente, outras pesquisas futuras poderão comprovar tal demanda. Isso posto, é urgente direcionar os conteúdos para um viés de equilíbrio prático - teórico.

Assim, ao fim de nossa pesquisa, está feito o diagnóstico do problema e confirmada nossa hipótese, a partir dos dados e entendimentos que essa caminhada nos trouxe. Portanto, sentimos a necessidade de sugerir um caminho que pode vir a fortalecer a contabilidade ambiental no Brasil. Trata-se de uma proposta interventiva de um programa para o curso de contabilidade ambiental, a qual, simultaneamente, serve como proposta de sumário para uma obra didática desse conhecimento. Dessa forma, cumprimos o que reza a metodologia de cunho qualitativo definida no capítulo quatro com direcionamento para a ACD

Quanto aos objetivos, tanto da ementa da disciplina quanto do livro: proporcionar ao aluno o entendimento da interdisciplinaridade que circunda as questões ambientais; abordar a interface entre as diversas disciplinas e a sustentabilidade; explicar o desenvolvimento dos sistemas de gestão ambiental e suas necessidades frente às informações contábeis; entender o tratamento contábil aplicável aos elementos de cunho ambiental; dominar as evidenciações e operacionalização contábil ambiental; elaborar o balanço patrimonial; interpretar as informações contábeis de cunho ambiental e elaborar relatórios para a gestão.

Quanto à proposição do conteúdo do livro didático, sugerimos os tópicos abaixo no quadro 11:

Quadro 11 – Proposição de conteúdo e objetivos

Introdução		No capítulo introdutório, seria apropriado realizar uma contextualização da ciência contábil, suas funções e usos para a gestão empresarial e abordar a ascensão das expectativas sociais acerca dos elementos socioambientais nas organizações. O capítulo seria de cunho teórico.
I – Parte: O meio ambiente e as organizações	Interdisciplinaridade e Meio Ambiente	Neste capítulo, explanar sobre o surgimento dos conceitos da sustentabilidade ambiental, suas causas, efeitos e desenvolvimento histórico até o advento do paradigma ambiental. Na esteira dessa exposição, explicar os caminhos e requisitos requeridos da ciência e das diversas áreas de conhecimento para lidar com o paradigma ambiental e buscar caminhos para a instauração de um novo modelo de desenvolvimento humano. O capítulo seria de cunho teórico, objetivando proporcionar uma visão geral sobre o imbricamento da sustentabilidade ambiental nas diversas áreas de saber e a relevância/necessidade de estreita cooperação entre elas. A proposição de questões é relevante para a fixação do conteúdo, visando em especial a sedimentar os conceitos da sustentabilidade e da interdisciplinaridade no tratamento das questões ambientais.
	Sistemas de Gestão Ambiental	Entramos com este capítulo no universo organizacional ou empresarial, descrevendo o funcionamento das entidades e seus efeitos sobre o meio ambiente a partir dos sistemas de gestão tradicional, com foco no resultado econômico. Deve-se buscar demonstrar os impactos que as atividades produtivas causam sobre o meio ambiente e sobre as pessoas no entorno das unidades produtivas e além delas. Apresentam-se então os novos sistemas de gestão com a inserção do elemento ambiental no desenvolvimento das políticas e projetos organizacionais, bem como ações

		que podem ser adotadas pelas entidades para reduzir seus impactos frente ao meio ambiente natural e humano. O capítulo tem um cunho teórico, visando demonstrar aos leitores as diferenças entre os sistemas de gestão e o tipo de ações esperadas de uma entidade que planeja inserir o fator socioambiental em seu funcionamento. É recomendável realizar exercícios em que se incentive aos alunos pesquisarem exemplos de entidades que executam tais ações; sugerir e explicar formas de desenvolver e operar um sistema de gestão ambiental.
II – Parte: A evidenciação contábil do Meio Ambiente	Contabilidade Ambiental	Neste ponto, deve-se fazer o link entre os sistemas de gestão ambiental com os elementos informacionais-econômicos que lhes permite controlar e avaliar esses sistemas, ou seja, a contabilidade. Após discorrer sobre o desenvolvimento histórico da contabilidade ambiental, a partir dos sistemas de gestão e dos conceitos de sustentabilidade, descrever seu objeto, objetivo, finalidades, componentes e usos. Deve-se também explicar os princípios básicos da contabilidade à luz da sustentabilidade ambiental, fazendo as correspondências e adaptações necessárias a este objeto específico, o meio ambiente. O objetivo do capítulo é familiarizar o leitor com os termos da contabilidade na perspectiva ambiental, em especial, promovendo o entendimento de tratar-se de uma só contabilidade, a qual está sendo apresentada em mais uma faceta. Aqui os exercícios devem ser direcionados para promover um paralelo entre os termos, usos e funções das classificações contábeis tradicionais aos da ambiental, desenvolvendo associações, correlações e correspondências. A preponderância ainda será teórica, porém, já se introduzem exemplos de teor quantitativo e monetário, preparando os leitores para os capítulos práticos que virão a seguir.
	Ativos Ambientais	Neste capítulo, já são apresentados os conceitos de ativo ambiental, suas similaridade e diferenças em relação aos ativos econômicos e financeiros. Deve-se expor as formas de valoração já

		consagradas na contabilidade acerca dos bens ambientais e se discutir a possibilidade de novos métodos e critérios que estejam em desenvolvimento. As explicações devem vir acompanhadas de exemplos práticos, para tipos de bens ambientais diferentes, em especial aqueles mais comuns ao cotidiano empresarial, tais como: mata nativa; recursos hídricos; paisagens com valor cênico; ações de recuperação ambiental; áreas já desmatadas; investimentos em recuperação de danos, em redução de impactos, em compensações etc. Os exemplos devem apresentar situações onde tais bens sejam valorados, contabilizados em razãoetes e no livro diário. O objetivo deste capítulo já é proporcionar ao leitor o conhecimento necessário para operar a evidenciação e operacionalização contábil.
	Passivos Ambientais	No caso dos passivos ambientais, deve-se dar o mesmo tratamento aplicado aos ativos ambientais, na medida em que os passivos são o correspondente negativo dos ativos. O que será diferente é o tipo de elemento que será trabalhado; neste caso, a contabilização e evidenciação dos danos ou débitos da entidade frente ao meio ambiente. Assim, deve-se apresentar os métodos e as formas de serem calculados os impactos negativos das operações das empresas frente ao meio ambiente. Os danos aqui considerados são a produção de rejeitos sólidos, líquidos e gasosos, a destruição de áreas de cobertura vegetal e redução de populações de animais silvestres. A maioria desses elementos é valorada em função dos custos de sua recuperação, multas e penalidades aplicadas por órgãos públicos ou prejuízos à imagem institucional. No caso dos custos de recuperação, é possível o uso de profissionais de outras áreas de conhecimento para a criação e orçamento de projetos, porém também é aceitável a valoração por proporção e analogia frente a outras instituições que já tenham sofrido tais situações; parâmetro este que também pode ser utilizado no caso das multas e penalidades aplicadas a terceiros que possuam atividade e porte similares. No caso dos prejuízos à

		<p>imagem, o elemento mais factual serão as variações dos valores acionários em bolsa e de forma mais subjetiva, a partir de pesquisas de opinião junto a consumidores. O objetivo do capítulo deve ser explorar exemplos de situações em que os passivos ambientais possam ser gerados e quantificados. Os exercícios para esse capítulo devem explorar o cálculo de situações hipotéticas, com uso de diário e razonetes, bem como a pesquisa de casos práticos para estudo. O estudo dos passivos ambientais é o que deve ser mais priorizado e detalhado, pois deles se origina a maioria dos ativos ambientais, em especial os de minimização e compensação de impactos.</p>
	Despesas e Receitas Ambientais	<p>A explanação das despesas e das receitas ambientais deve seguir a mesma lógica e foco dos capítulos sobre os ativos e os passivos ambientais, até porque esses elementos contábeis provam destes. Deve-se descrever as principais despesas de natureza ambiental que uma entidade pode ter; é recomendável utilizar os exemplos dados no capítulo de ativos e de passivos, buscando sempre um paralelo com as despesas de cunho tradicional da contabilidade. No caso das receitas deve-se aplicar a mesma coisa. Especial atenção deve ser dada no caso das receitas, pois elas normalmente vêm misturadas às receitas tradicionais, sendo preciso debater formas e critérios de separação e apuração. Não se pode perder de vista que uma boa parte das receitas ambientais decorre da minimização de custos futuros com indenizações, reparações e recuperação, ou seja, ao se minimizar o risco de um dispêndio já se está gerando uma receita, sendo tais critérios sempre explicados de forma detalhada nos relatórios das demonstrações contábeis. O objetivo do capítulo é o de explicar e fazer o leitor exercitar a conversão desses elementos em termos monetários e evidenciá-los nos livros diário e razão a contabilização deles. É recomendável o emprego dos mesmos exemplos dos dois capítulos anteriores, pois se trata de um segundo estágio do que foi abordado neles.</p>

	Avaliação e Contabilização de Custos Ambientais	Aqui o que se pretende já é caracterizar e delimitar os custos ambientais dos custos tradicionais das empresas, promovendo os meios da precificação dos produtos não apenas por critérios econômicos, mas também pelo seu impacto ambiental. É relevante também distinguir o que é custo ambiental da produção das despesas ambientais da entidade através da explanação sobre critérios de classificação e rateio. Assim como na contabilidade de custos tradicional, o que sugerimos é a apresentação de exemplos de apuração de custos de produção com níveis de responsabilidade ambiental diferenciados. Busca-se com isso demonstrar ao leitor os reflexos da apuração dos custos ambientais em situações do cotidiano de alguns tipos de entidade, notadamente os de cunho comercial e industrial, que são os mais abordados durante o curso de graduação. O objetivo do capítulo é a inter-relação das disciplinas contábeis de custos com a ambiental e o incentivo a práticas, através dos exemplos e exercícios, da apuração de custos e despesas ambientais no processo de contabilização.
	Aspectos tributários dos elementos ambientais	Neste ponto, novamente, se busca uma inter-relação entre a contabilidade ambiental e um outro ramo relevante da ciência contábil, o de tributos. Não se pode desconsiderar o peso da carga tributária nas atividades produtivas no Brasil, sua influência e reflexo é um dos pontos mais requeridos pelos empresários aos contabilistas nas suas atividades. Logo, conhecer as características dos tributos, os incentivos, as substituições, isenções e incentivos para as entidades que buscam minimizar os impactos ambientais será sempre um fator relevante no momento em que uma organização decidir por implementar um sistema de gestão e de contabilização ambiental. Dessa forma, devem ser expostos os principais tributos ligados à atividade empresarial, comercial e industrial, que sugerimos, como as formas de incidência, registro e compensação dos tributos das esferas municipais (ISS, IPTU), estaduais (ICMS, IPVA) e federais (PIS, COFINS, IPI, IR, CSLL,

		<p>ITR). Os objetivos aqui são dois: o primeiro é explorar as diferenças de tratamento tributário que a legislação já contemple; o segundo consiste em reforçar similaridade da contabilidade ambiental e tradicional nos casos onde o tratamento tributário seja o mesmo e, em caso futuro, a legislação se modifique favoravelmente para as entidades que investem na sua relação com o meio ambiente; É preciso que estejam aptos a identificar e explorar tais benefícios.</p>
<p>III – Parte: As informações contábeis ambientais</p>	<p>Demonstrações Contábeis Ambientais</p>	<p>Deve-se aqui explicar os elementos que integram as demonstrações contábeis ambientais, em especial o Balanço Socioambiental e a DRE ambiental. O primeiro expõe os ativos e passivos ambientais e a segunda, as receitas e despesas ambientais. É relevante explicar a estrutura formal de elaboração dessas demonstrações, destacando os pontos de similaridade e diferenças com as demonstrações tradicionais. O uso de exemplo é fundamental para a sedimentação desse conhecimento, bem como de exercícios práticos de elaboração dessas demonstrações. Assim, sugerimos o uso de questões práticas dos capítulos anteriores – ativos, passivos, despesas, receitas e custos ambientais – para que, neste momento, DREs e Balanços socioambientais sejam elaborados. O objetivo do capítulo fixa-se em proporcionar ao leitor o entendimento da estruturação dessas demonstrações e a sua elaboração na prática.</p>
	<p>Interpretação e Relatórios Ambientais</p>	<p>Baseado nas demonstrações realizadas no capítulo anterior e alinhado ao uso das demais demonstrações contábeis, o aluno aqui deve aprender a interpretar as demonstrações socioambientais. Deve-se, quando possível, propor e sugerir indicadores socioambientais que possam ser calculados e extraídos das demonstrações. Há uma série de indicadores econômicos e de desempenho que são próprios da disciplina Análise das Demonstrações Contábeis e que podem ser empregados nas Demonstrações Ambientais ou adaptados a elas. Aqui novamente, busca-se integrar</p>

		as disciplinas. Por fim, deve-se apresentar modelos de relatórios que possam ser elaborados a partir das demonstrações socioambientais, usando com base as elaboradas no capítulo anterior, por exemplo. Efetivamente, o que chega aos dirigentes das empresas não são os meios de contabilização ambiental, mas esses produtos finais do processo, as demonstrações e os relatórios explicativos que as acompanham; então, o conhecimento necessário para sua confecção é relevante. O objetivo do capítulo é apresentar o conhecimento necessário para extrair indicadores das demonstrações ambientais, analisá-los e expô-los de forma clara e útil em relatórios para a alta administração.
--	--	--

Fonte: Elaboração Própria

O conhecimento é um caminho que vai sendo montado ao longo do tempo e com a colaboração de diversos sujeitos. Esperamos com a pesquisa ter dado a nossa contribuição na construção dessa estrada que é o desenvolvimento e a consolidação do ensino da Contabilidade Ambiental no Brasil. Sabemos que não exaurimos o tema e que tudo o que expusemos pode ser uma resposta provisória ou incompleta ao problema da difusão e emprego da contabilidade ambiental em nosso país. Assim, deixamos esta tese de doutoramento em aberto para futuras complementações, contribuições e, inclusive, refutações de outros estudiosos que também queiram contribuir para abordagens e soluções das questões relativas ao meio ambiente na Ciência Contábil e na sociedade brasileira como um todo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALCURE, Lenira Ferraz. **Comunicação verbal e não verbal**. 2.ed. Rio de Janeiro : Senac, 1996.
- ALEXANDRE, Marcos. **O saber popular e sua influência na construção das representações sociais**. *Comum* - Rio de Janeiro - v.5 - n ° 15 - p. 161 a 171 - ago/dez 2000.
- ASSUMPÇÃO, Alfredo. **Talento**: a verdadeira riqueza das nações. 2ªed. São Paulo: Scortecci, 2013.
- BAKHTIN, M. **Estética da criação verbal**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- BEBBINGTON , Jan; Gray, Rob, Thomson, I.; Walters, D. *Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting*. **Accounting and Business Research**, v. 24, n. 94, p. 109-120, 1994.
- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. *Contabilidade e Riscos Ambientais*. Brasília-DF: BNDS, 1998.
- BERGER, Miguel André. **Avaliação Educacional**. Aracaju: UNIT, 2011
- BERGER, P. L. & LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1987.
- BETTONI, Rogério Andrade; ANDRADE, Maria José Netto. **A formação dos grupos sociais em Sartre**. *Revista Eletrônica Metavnoia Print by UFSJ*. São João del-Rei, n. 4, p. 67-75, jul. 2002. Disponível em: http://www.ufsj.edu.br/portal-repositorio/File/lable/revistametanoia_material_revisto/revista04/texto09_sociabilidade_sartre.pdf
- BOULDING, K. E. *The economics of the coming spaceship Earth*. In Jarett H. (ed.). *Environmental Quality in a Growing Economy*. Baltimore, MD: Resources for the future/John Hopkins University Press, 1966.
- BRAGA, Célia. **Contabilidade Ambiental**: Ferramenta para a gestão da sustentabilidade. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: D.O.U., 1988.
- _____. **Lei nº 4024** de 20 de dezembro de 1961, que Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: D.O.U., 1961.
- _____. **Lei nº 5540** de 28 de novembro de 1968, que Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Brasília: D.O.U., 1968.

- _____. **Lei nº 9394** de 20 de dezembro de 1996, que Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: D.O.U., 1996.
- _____. Lei Nº 9394 de dezembro de 1996. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional**. Brasília, 1997.
- _____. Ministério da Educação e Cultura. **Resolução 04/97. 2006**. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 30 ago. 2016.
- _____. Ministério da Educação. Conselho Nacional De Educação Câmara De Educação Superior. **Resolução CNE/CES 10**, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2004 que Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Brasília: D.O.U., 2004. Disponível em <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em 26 agosto 2016
- _____. Ministério da Educação. **Programa de Desenvolvimento da Educação – PDE**, 2007.
- _____. Ministério da Educação. **Resolução 20/77 CFE**. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Passarinho, Yesis Ilícia (org). Resoluções e Portarias do Conselho Federal de Educação - 1962/1978. Brasília: DF – CFE – 1979.
- BRITO, Ana Maria Plech de. **Didática**. Aracaju: UNIT, 2015.
- CANDAU, Vera Maria (org). **A Didática em questão**. 29. Ed. Petrópolis: Vozes, 2009.
- CARNEIRO, J. D. **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2. ed. rev. e atual. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.
- CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade Ambiental: Teoria e Prática**. Curitiba: Jurua LV, 2008.
- CERQUEIRA, Jorge Pereira de; MARTINS, Márcia Copello. **Auditorias de Sistemas de Gestão: ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001, ISSO/IEC 17025, SA 8000, ISO 19011:2002**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.
- CHAUÍ, Marilena de Souza Cortez. **Cultura e Democracia o Discurso Competente e Outras Falas**. São Paulo: Cortez, 2003.
- CICA, *Canadian Institute of Chartered Accountants*. **Environmental costs and liabilities: accounting and financial reporting issues. Recharch report**. Toronto, 1993.
- CORONADO. Osmar. **Contabilidade Gerencial Básica**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- COSENZA, José Paulo. Breve panorama da contabilidade socioambiental. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 17, Ed. Especial, p. 104 - p. 104, out, 2012.

- COSTA, Carlos Alexandre Gehm da. **Contabilidade Ambiental: Mensuração, evidenciação e Transparência**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- DRUCKER, Peter F. **A Guerra e a Sociedade Industrial**. Rio: Epasa, 1944. Trad. brasileira de *The Future of Industrial Man*, New York: J. Day, 1942.
- FAIRCLOUGH, Norman. **Discurso e mudança social**. Tradução Izabel Magalhães. Brasília: Editora Universidade Federal de Brasília, 2001.
- FAZENDA, Ivani C. Arantes. **Interdisciplinaridade: História, Teoria e Pesquisa**. São Paulo: Papirus, 1994.
- FERREIRA, Araceli Cristina de Sousa. **Contabilidade Ambiental: Uma informação par o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- FIORIN, José Luiz. **Linguagem e Ideologia**. 8ªed. São Paulo: Ática, 2007.
- FOUCAULT, Michel. **As palavras e as Coisas**. São Paulo: Martins Fontes, 1992.
- _____. **História da loucura na Idade Clássica**. São Paulo: Perspectiva, 1972.
- _____. **Microfísica do Poder**. Organização e tradução de Roberto Machado. Rio de Janeiro: Edições Graal, 2001.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Básica**. 23ªed. São Paulo, 1997.
- FREIRE, Paulo. **Pedagogia da autonomia: saberes necessários à prática educativa**. São Paulo: Paz e Terra, 1996.
- GIBSON, K. *Courses on environmental accounting. Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 10, n. 4, p. 584-593, 1997.
- GOMES, Gilvania de Sousa. **Percepção dos discentes de uma IES do triângulo mineiro acerca da contabilidade social e ambiental**. III CSEAR – Conferência Interamericana de Contabilidade Socioambiental – América do Sul. UFPA - Belém – Para – Brasil, Jun/2013.
- GOMES, Sonia Maria da Silva *et al.* **Proposta para o ensino da controladoria ambiental nos cursos de graduação de ciências contábeis nas IES brasileiras**. Revista de Gestão Social e Ambiental - RGSA, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 177-189, jan./abril 2012.
- GONDIM, Sônia Maria Guedes; FISCHER, Tânia . **O discurso, a análise de Discurso e a metodologia do Discurso do sujeito coletivo Na gestão intercultural**. Revista do Centro Interdisciplinar de Desenvolvimento e Gestão Social - CIAGS. Vol. 2, Nº 1, 2009. ISSN: 1982-5447. www.cgs.ufba.br
- GORODICHT, C. e SOUZA, M. C. Complexo temático. In: Silva, L.H. (org.). **Escola cidadã: teoria e prática**. Petrópolis: Vozes, 1999.

- GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan; WALTERS, Diane. *Accounting for the environment*. Londres: Paul Chapman Publishing, 1993.
- HAYDT, Regina Cazaux. **Avaliação do Processo de Ensino-Aprendizagem**. São Paulo: Ática, 2008.
- JAPIASSU, Hilton. **Interdisciplinaridade e patologia do saber**. Rio de Janeiro: Imago, 1976.
- KUENZER, A. Z. **As políticas de formação: a constituição da identidade do professor sobranste**. Educação & Sociedade, São Paulo, v. 1, n. 68, p. 163-201, 1999.
- LEFF, Enrique. **Racionalidade Ambiental: a reapropriação social da natureza**. Tradução Luiz Carlos Cabral. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.
- LEFF, Enrique. **Saber Ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder**. Tradução Lúcia Mathilde Endlich Orth. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2007.
- LIBÂNEO, J. C.; PIMENTA, S. G. **Didática**. São Paulo: Cortez, 1994.
- _____. **Formação de profissionais da educação: visão crítica e perspectiva de mudança**. *Educ. Soc.*, Dec. 1999.
- _____. **Organização e gestão escolar: teoria e prática**. 4. Ed. Goiânia: Editora Alternativa, 2001.
- LIMA, Diana Vaz de; VIEGAS, Waldyr. **Tratamento contábil e evidenciação das externalidades ecológicas**. Revista de contabilidade & finanças. São Paulo: USP n.º 30, 2002.
- LOREIRO, Carlos Frederico B. **Trajetórias e fundamentos da educação ambiental**. 4ª Ed. São Paulo: Cortez, 2012.
- LUKESI, Cipriano Carlos. **Avaliação da aprendizagem escolar**. São Paulo: Cortez, 2002.
- MADUREIRA, N. L.; JUNIOR, F. S.; GOMES, J. S. **Estudo sobre os Métodos de Ensino Utilizados nos Cursos de Ciências Contábeis e Administração da Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ): A Percepção de Docente e Discente**. RIC – Revista de Informação Contábil – vol. 5, nº 2, p. 43-63, Abr-Jun/2011.
- MAINGUENEAU, Dominique. **Análise de textos de comunicação**. 4ª ed. São Paulo: Cortez, 2005.
- _____. **Cenas da enunciação**. Curitiba: Criar Edições, 2006a.
- _____. **Discurso literário**. São Paulo: Contexto, 2006b.
- MARTINS, Custódia Alexandra Almeida. **A pedagogia de Jean-Jacques Rousseau: Praxis, Teoria e Fundamentos**. Braga – Portugal: Universidade de Minho Instituto de Educação e Psicologia, 2009.

- MAZON, Rubens. **Em direção a um novo paradigma de gestão ambiental: Tecnologias limpas ou prevenção de poluição.** Revista de Administração de empresas. v.32 no.2, São Paulo Apr./June 1992. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v32n2/a09v32n2.pdf>
- MEC. Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004. **Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.**
- MILL, John Stuart . *Autobiography*. London: Penguin Bokms, 1989.
- _____. *On Liberty*. Indiana: The Liberal Arts Press, 1978.
- _____. *Principles of Political Economy wtlh some their Applications to Social Philosophy*. In: CW II e III. Toronto: University of Toronto, 1965.
- _____. *Analysus of the Phenomena of the Human*. New York: A.M.Kelly, 1967.
- _____. *Civilization*. In: Essays on Politics and Culture. Gloucester: Peter Smith, 1973.
- _____. *Considerations on Representative Government*. New York: The liberal Arts Press, 1958.
- _____. *The Logico of Moral Science*. Reimpressão do *A system of Logic*, Livro VI. London: Duckworth, 1987.
- _____. *Utilitarianism*. New York: The Liberal Art Press, 1957.
- MOREIRA, Antônio Flavio Barbosa. **Currículos e programas no Brasil**. São Paulo: Papirus, 2009.
- MOSCOVICI, S. **A representação social da psicanálise**. Rio de Janeiro, RJ: Zahar, 1978.
- NASCIMENTO, Luis Felipe; LEMOS, Ângela Denise da Cunha; MELLO, Maria Celina Abreu de. **Gestão Socioambiental Estratégica**. Porto Alegre: Bookman, 2008.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade Avançada: e análise das Demonstrações Financeiras**. 17ª ed.São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. **Contabilidade Básica**. 6ª ed.São Paulo: Frase Editora, 1997.
- ORLANDI, Eni P. **Discursos e Texto: formulação e circulação dos sentidos**. 3ª ed. Campinas-SP: Pontes Editores, 2008.
- OWEN, D. ; HUMPHREY, C. ; LEWIS, L. *Social and environmental accounting education in British Universities*. London: *Certified Accountants Educational Trust*, 1994.
- OWEN, Robert. *A new veiw of Society*. 3ª ed. London: (?) ,1817. Disponível em: <http://la.utexas.edu/users/hcleaver/368/368OwenNewViewtable.pdf>

- PADILHA, R. P. **Planejamento dialógico: como construir o projeto político-pedagógico da escola**. São Paulo: Cortez, Instituto Paulo Freire, 2001.
- PAIVA, José M. **O método pedagógico jesuítico: uma análise “Ratio Studiorum”**. Minas Gerais: Imprensa Universitária UFV, 1981.
- PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Editora Atlas, 2006; 2009.
- PEDROSA, Cleide Emília Faye. **Análise Crítica do discurso: do linguístico ao social no gênero midiático**. São Cristóvão: Editora UFS; Aracaju: Fundação Oviêdo Teixeira, 2008.
- PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Tradução Jose Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 2012, 4ed.
- PERRENOUD, Philippe. **Dez Novas Competências para Ensinar**. 25. Ed. Porto Alegre: Artmed Editora, 2000.
- PISSARRA, Maria Constança Peres. **Rousseau: a política como exercício da pedagogia**. São Paulo: Moderna, 2002.
- POSSENTI, Sírio. **Questões para analistas do discurso**. São Paulo: Parábola Editorial, 2009.
- RAMOS, Guerreiro. **Uma introdução ao histórico da organização racional do trabalho**. Brasília: Conselho Federal de Administração, 2009.
- RESENDE, Suzi Silva. **Didática**. Aracaju: UNIT, 2010.
- RESENDE, Viviane de Melo; RAMALHO, Viviane. **Análise do discurso crítica**. São Paulo: Contexto, 2006.
- RIBEIRO, Gustavo Lins. **Poder, redes e ideologia no campo do desenvolvimento**. Novos estud. - CEBRAP no.80 São Paulo Mar. 2008. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-33002008000100008>
- RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005; 2006; 2010.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Emílio ou da Educação**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SANTANA, Antônio José de. **Currículos e Programas na Educação Básica**. Aracaju: UNIT, 2011.
- SANTANA, José Wagner Costa de. **Educação e meio ambiente**. Aracaju: UNIT, 2013.
- SCHMIDT, P. **A realidade da pós-graduação *stricto sensu* no Brasil**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15. *Anais...* Fortaleza (CE), 1996.

- SILVA, Benedito Gonçalves da. **Contabilidade Ambiental**: Sob a ótica da contabilidade financeira. Curitiba: Editora JRUA LV, 2008.
- SILVA, César Augusto Tiburcio; FREIRE, Fátima de Souza (Orgs). **Balanço Social**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2001.
- SIMPSON, Matthew. **Compreender Rousseau**. Trad. Hélio Magri Filho. Petropolis: Vozes, 2009.
- SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Joao Barauna. 2.ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.
- STANLAKE, George Frederik. **Introdução à Economia**. Trad. Paula M R Seixas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.
- STRECK, Danilo R. **Rousseau & a Educação**. 2ªed. Belo Horizonte: Autêntica, 2008.
- TEODORO, A.; VASCONCELOS, M. L. (ORGS.). **Ensinar e Aprender no Ensino Superior: por uma Epistemologia da Curiosidade na Formação Universitária**. 2º ed. São Paulo: Mackenzie, Cortez, 2005.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- VAN DIJK, T. **Discurso e Poder**. Lisboa: Caminho, 2008.
- VASCLONCELOS, C. S. **Planejamento: Plano de ensino-aprendizagem e projeto educativo**. São Paulo: Libertad, 1994.
- YAMAGUCHI, Cristina Keiko. **Contabilidade Ambiental nas Organizações**: instrumento de criação de conhecimento. Curitiba: Jurua LV, 2013.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Questionário aplicado a alunos do curso de Ciências Contábeis

ID.: _____

01. Durante o curso das disciplinas abaixo você retirou na biblioteca ou comprou algum livro para auxiliar nos estudos e avaliações?

Disciplina	Livros			
	Nenhum	1-2	3-4	5 ou mais
Contab. Ambiental				
Contab. De Custos				
Contab. De Demonstrações Contábeis				

02. Durante o curso das disciplinas abaixo você usou material em Xerox para auxiliar nos estudos e avaliações?

Disciplina	Xerox			
	Nenhuma	1-2	3-4	5 ou mais
Contab. Ambiental				
Contab. De Custos				
Contab. De Demonstrações Contábeis				

03. Durante o curso das disciplinas abaixo você realizou trabalhos teóricos?

Disciplina	NÃO	SIM	QUANTOS APROXIMADAMENTE
Contab. Ambiental			
Contab. De Custos			
Contab. De Demonstrações Contábeis			

04. Durante o curso das disciplinas abaixo você realizou trabalhos de cunho prático (contendo cálculos e operacionalização contábeis)?

Disciplina	NÃO	SIM	QUANTOS APROXIMADAMENTE
Contab. Ambiental			
Contab. De Custos			
Contab. de			

Demonstrações Contábeis			
-------------------------	--	--	--

05. Nas provas que você realizou das disciplinas abaixo, as questões práticas ficavam em que proporção aproximadamente?

Disciplina	Percentuais									
Contab. Ambiental		90% ou mais		90-70%		60-40%		40-30%		30% ou menos
Contab. de Custos		90% ou mais		90-70%		60-40%		40-30%		30% ou menos
Contab. de Demonstrações Contábeis		90% ou mais		90-70%		60-40%		40-30%		30% ou menos

06. Nas provas que você realizou das disciplinas abaixo, as questões teóricas ficavam em que proporção aproximadamente?

Disciplina	Percentuais									
Contab. Ambiental		90% ou mais		90-70%		60-40%		40-30%		30% ou menos
Contab. de Custos		90% ou mais		90-70%		60-40%		40-30%		30% ou menos
Contab. de Demonstrações Contábeis		90% ou mais		90-70%		60-40%		40-30%		30% ou menos

07. Considerando que você fosse contratado por uma empresa para atuar em sua contabilidade, a partir do que você aprendeu nos cursos das disciplinas abaixo, você poderia realizar lançamentos contábeis? Que grau de segurança você acredita que teria?

Disciplina	Grau de segurança					
	Não	Sim	Mais de 90%	90-60%	60-40%	Menos de 40%
Contab. Ambiental						
Contab. de Custos						
Contab. de Demonstrações Contábeis						

08. Das disciplinas abaixo, qual a ordem de relevância que você daria para o seu futuro desempenho como profissional contábil? Não havendo relevância, responda com um traço.

Disciplina	Ordem de relevância
Contab. Ambiental	
Contab. de Custos	

Contab. de Demonstrações Contábeis	
------------------------------------	--

09. Durante o curso de contabilidade de custos, havia operações e lançamentos contábeis relativos a contabilidade ambiental? Em caso afirmativo, identifique:

Não	Sim	Poucas	Medianamente	Muitas	Não sei responder

10. Durante o curso da disciplina demonstrações contábeis, havia operações e lançamentos contábeis relativos a contabilidade ambiental? Em caso afirmativo, identifique:

Não	Sim	Poucas	Medianamente	Muitas	Não sei responder

11. Durante o curso de demonstrações contábeis havia operações e lançamentos contábeis com temas relativos à contabilidade de custos?

Não	Sim	Poucas	Medianamente	Muitas	Não sei responder

12. Durante o curso de contabilidade de custos havia operações e lançamentos contábeis com temas relativos às demonstrações contábeis?

Não	Sim	Poucas	Medianamente	Muitas	Não sei responder

13. Com base no que foi **ensinado** durante o curso, indique a alternativa que melhor representa as suas habilidades

13.1. Realizar lançamentos contábeis relativos a estas áreas em uma empresa

	Auto - avaliação do nível de aptidão				
Disciplina	Apto	Medianamente Apto	Pouco Apto	Não apto	Não sei responder
Contab. Ambiental					
Contab. de Custos					
Contab. de Demonstrações Contábeis					

13.2. Contabilizar informações para elaboração de demonstrativos e análises contábeis

	Auto - avaliação do nível de aptidão				
Disciplina	Apto	Medianamente Apto	Pouco Apto	Não apto	Não sei responder
Contab. Ambiental					
Contab. de Custos					
Contab. de Demonstrações Contábeis					

13.3. Conceituar os elementos que envolvem essa disciplina contábil

	Auto avaliação do nível de aptidão				
Disciplina	Apto	Medianamente Apto	Pouco Apto	Não apto	Não sei responder
Contab. Ambiental					
Contab. de Custos					
Contab. de Demonstrações Contábeis					

13.4. Saber a finalidade desse ramo da contabilidade

	Auto avaliação do nível de aptidão				
Disciplina	Apto	Medianamente Apto	Pouco Apto	Não apto	Não sei responder
Contab. Ambiental					
Contab. de Custos					
Contab. de Demonstrações Contábeis					

14. Acerca das disciplinas abaixo, destaque algum (s) assunto (s) que venha (m) à mente ou que você ainda se recorde. Caso não se recorde, indique “Nenhum”.

Disciplina	Assunto (s) de que se recorda
Contab. Ambiental	

APÊNDICE 02 - RELAÇÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Nº	Instituição
1	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS (UFGD)
2	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DE PORTO ALEGRE (UFCSPA)
3	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA (UNIR)
4	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC (UFABC)
5	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA - UNIPAMPA (UNIPAMPA)
6	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS (UFT)
7	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO (UNIVASF)
8	UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL DA LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA (UNILAB)
9	UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)
10	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA (UFBA)
11	UNIVERSIDADE FEDERAL DA INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA (UNILA)
12	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (UFPB)
13	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS (UFAL)
14	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS (UNIFAL-MG)
15	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE (UFCG)
16	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
17	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ - UNIFEI (UNIFEI)
18	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA (UFJF)
19	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS (UFLA)
20	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO (UFMT)
21	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL (UFMS)
22	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)
23	UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO (UFOP)
24	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS (UFPEL)
25	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
26	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA (UFRR)
27	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)
28	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA (UFSM)
29	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS (UFSCAR)
30	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL REI (UFSJ)
31	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO (UNIFESP)
32	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)
33	UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU)
34	UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA (UFV)
35	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE (UFAC)
36	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPÁ (UNIFAP)
37	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS (UFAM)

38	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI (UFCA)
39	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)
40	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES)
41	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)
42	UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO (UFMA)
43	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA (UFOB)
44	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARÁ (UFOPA)
45	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ (UFPA)
46	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)
47	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ (UFPI)
48	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA (UFRB)
49	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ)
50	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE (FURG)
51	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN)
52	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)
53	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA (UFESBA)
54	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ (UNIFESSPA)
55	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI (UFVJM)
56	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIÂNGULO MINEIRO (UFTM)
57	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE (UFF)
58	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA (UFRA)
59	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO (UFRPE)
60	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO (UFRRJ)
61	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO (UFERSA)
62	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ (UTFPR)

Fonte: Portal do Ministério da Educação

**APÊNDICE 03 – RELAÇÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS
BRASILEIRAS COM CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Nº	Instituição
1	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS (UFGD)
2	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA (UNIR)
3	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS (UFT)
4	UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)
5	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA (UFBA)
6	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (UFPB)
7	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS (UFAL)
8	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE (UFCG)
9	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
10	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA (UFJF)
11	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO (UFMT)
12	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL (UFMS)
13	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)
14	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
15	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA (UFRR)
16	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)
17	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA (UFSM)
18	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL REI (UFSJ)
19	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO (UNIFESP)
20	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)
21	UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU)
22	UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA (UFV)
23	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPÁ (UFAM)
24	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)
25	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES)
26	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)
27	UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO (UFMA)
28	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ (UFPA)
29	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)
30	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ (UFPI)
31	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ)
32	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE (FURG)
33	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN)
34	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)
35	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ (UNIFESSPA)
36	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI
37	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE (UFF)
38	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO (UFRRJ)
39	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO (UFERSA)
40	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ (UTFPR)

Fonte: Sites Oficiais das Instituições de Ensino

**APÊNDICE 04 – RELAÇÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS
COM CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E QUE POSSUEM A DISCIPLINA
"CONTABILIDADE AMBIENTAL" EM SEU CURRÍCULO**

Nº	Instituição
1	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS (UFGD)
2	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA (UNIR)
3	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS (UFT)
4	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA (UFBA)
5	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS (UFAL)
6	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE (UFCG)
7	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
8	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA (UFJF)
9	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO (UFMT)
10	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL (UFMS)
11	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)
12	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA (UFSM)
13	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO (UNIFESP)
14	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE (UFS)
15	UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA (UFV)
16	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES)
17	UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO (UFMA)
18	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ (UFPA)
19	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)
20	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ (UFPI)
21	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ)
22	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE (FURG)
23	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN)
24	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI (UFVJM)
25	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE (UFF)
26	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO (UFRRJ)
27	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO (UFERSA)

Fonte: Sites Oficiais dos Cursos de Contabilidade nas Instituições de Ensino

APÊNDICE 05 - Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de contabilidade ambiental

Obra de FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. *Contabilidade Ambiental*: Uma informação para o Desenvolvimento Sustentável. São Paulo: Atlas, 2009.

Quadro 12 – Obra de FERREIRA, Contabilidade Ambiental

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Entendendo o Meio Ambiente	O capítulo expõe diversos aspectos sobre questões ambientais (1.1 e 1.2); inicia com uma retrospectiva histórica sobre as preocupações ambientais (1.3); passa então a explicar os conceitos da sustentabilidade ambiental (1.4) e mostra os principais relatórios ambientais da legislação brasileira – EIA e RIMA (1.5). Ao fim do capítulo, sugere métodos de avaliação para valoração ambiental, ao desenvolvê-los o faz a partir de aspectos qualitativos que devem constar na valoração, tais como: método do preço líquido e o do custo do uso. Todavia, não apresenta exemplos numéricos para aplicação dos modelos, apenas os critérios e pontos a serem considerados. Temática principal do capítulo 3 – Ambiental.	Não há proposição de exercícios	18	18	0	2	16
Cap. 2	Gerenciando o Meio Ambiente	O capítulo aborda a gestão do meio ambiente e suas interfaces com a gestão organizacional de empresas. Nesta direção desenvolve o capítulo: 2.1 e 2.2: relatando algumas experiências de gestão ambiental de empresas; 2.3 e 2.4: dando um panorama geral do que seria gestão ambiental e algumas caracterizações correlatas ao plano de negócios de uma empresa; 2.5: e 2.6: explica as fases da gestão ambiental, com focos na prevenção, recuperação, reciclagem e monitoramento para fornecimento de dados para montagem de um sistema informacional de gestão ambiental; 2.7, 2.8 e 2.9: sugere então modelos de gestão ambiental, de mensuração ambiental e de informação ambiental. Os três últimos pontos, apenas em bases teóricas, ocupando uma lauda cada tópico. Por fim, (2.10):	Não há proposição de exercícios	29	24	5	2	27

		apresenta modelos de decisão para a administração das entidades. Temática principal do capítulo <i>Administração e gestão Ambiental</i>						
Cap. 3	Contabilidade Ambiental	O capítulo inicia com a evolução da Contabilidade Ambiental (3.1 e 3.2); explana sobre a Contabilidade Ambiental segundo a visão do <i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i> de 1993 (3.3); apresenta um organograma com um modelo de classificação de custos ambientais (3.4); apresenta considerações de um autor de Contabilidade Ambiental, Rob Gray, sobre a disciplina: suas áreas de atuação, finalidade, objetivos, principais rotinas contábeis que também estariam presentes na Contabilidade Ambiental e finalidade ética da disciplina. Propõe tipos de relatórios ambientais de natureza contábil que podem ser produzidos e um sistema de gerenciamento ambiental composto por políticas ambientais, estratégias de execução e ações de monitoramento ambiental. (3.5); desenvolve e expõe posições da ONU acerca da sustentabilidade ambiental e de ações contábeis relacionadas ao tema, em especial, sobre os motivos pelos quais a Contabilidade Ambiental é relevante, como, onde e com qual finalidade deve atuar nas organizações (3.6); explica o que seriam auditorias ambientais, seu desenvolvimento histórico, principais conceitos e exemplos de elementos a serem objetos da atividade de auditoria ambiental. Temática principal do capítulo: Contabilidade Ambiental, porém, intercalada por abordagens históricas do seu surgimento, seu desenvolvimento, posicionamento de órgãos e organismos internacionais e auditoria ambiental. Todo o capítulo é de cunho teórico, não apresentando operacionalizações contábeis. Consideramos de cunho prático apenas as tabelas e quadros no capítulo, todavia, estes só apresentam informações qualitativas, nada quantitativo.	Não há proposição de exercícios	32	26	6	8	24
Cap. 4	Contabilidade Financeira Ambiental	O capítulo inicia apresentando abordagens teóricas da contabilidade ((4.1 e 4.2); aspectos éticos, comportamentais, macroeconômicos, sociológicos e de comunicação (4.3); aborda os princípios gerais da contabilidade (4.4); explica o que é o plano de contas e como seria um que contemplasse informações ambientais (4.5). O título do tópico é “contabilizando o meio ambiente”, todavia, apresenta	Não há proposição de exercícios	21	21	0	19	2

Obra de RIBEIRO, Maísa de Souza. **Contabilidade Ambiental**. 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Quadro 13 – Obra de RIBEIRO, Contabilidade Ambiental

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema Contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Evolução das necessidades de informações sociais	1.1 e 1.2: mudanças conjunturais no Mundo que levaram ao paradigma do desenvolvimento econômico X a preservação ambiental. 1.3: a origem, finalidades e objetivos do Balanço social, bem como o tipo de informação adicional que ele traz em relação a outras demonstrações. 1.4: aborda direito e legislação ambiental no contexto brasileiro. Descreve a base jurídica do Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), os crimes ambientais, a competência das legislações estaduais e procedimentos internacionais de controle de poluição. Temática principal: ambiental	Há 9 questões. (pág. 38). Todas de respostas discursivas de cunho teórico dos temas explanados no capítulo. Não há questões que envolvam cálculos, lançamentos contábeis, demonstrações ou análises numéricas	38	38	0	5	3
Cap. 2	Contabilidade Ambiental	2.1: aborda o campo de atuação da contabilidade; 2.2: a evolução das informações contábeis, historicamente. 2.3: a inserção dos aspectos ambientais na agenda das empresas e organizações. 2.4: a Contabilidade Ambiental em suas bases históricas e conceituais, suas finalidades, objetivos e relevância. 2.5: apresenta os princípios contábeis à luz da sustentabilidade ambiental, bem como a caracterização conceitual para despesas ambientais, custos ambientais, perdas ambientais, ativos e passivos ambientais. Todos eles em bases teóricas e conceituais sobre os fundamentos do que caracteriza os elementos ambientais nos diversos objetos contábeis clássicos. No capítulo inteiro, não há explicações empregando elementos numéricos ou operacionais de contabilização. Temática principal: contábil ambiental	Há 9 questões, todas de respostas discursivas sobre o entendimento dos conceitos e fundamentações dos elementos patrimoniais da Contabilidade Ambiental. Não há nenhuma questão cuja resposta envolva aspectos de cálculos ou análises numéricas	67	67	0	64	0
Cap. 3	Evidenciação	3.1: explica o que é a evidenciação dos aspectos ambientais e quais critérios devem ser considerados para se evidenciarem as	Há 05 questões. Todas solicitam	36	11	23	34	0

		<p>informações como de cunho ambiental. 3.2: explica conceitualmente o que se caracteriza como um ativo ambiental, passivo ambiental e custos ambientais, apresentando um exemplo de critérios usados por uma empresa. 3.3: apresenta quadros de modelos de Balanços ambientais, seis modelos sugeridos trazem informações de cunho qualitativo e não monetários e outros 11 modelos contendo informações qualitativas e quantitativas, estas expressas em valores monetários; tal característica compartilhada pelas demais demonstrações contábeis tradicionais. Estes 11 últimos modelos vêm preenchidos, porém, não é explicado como são elaborados os cálculos que resultaram nos valores em questão. Por exemplo, no quadro 3.13, pág 135, o item Custos com: Ativos imobilizados 1.142.000,00 libras, treinamento 12.000, libras, honorários de especialistas 65.000,00 libras e outros em 141.000,00 libras. E no item “economias realizadas” constam: Redução de energia (100 mil libras), redução de disposição de resíduos (61 mil libras) e redução no consumo de eletricidade (6 mil libras). Todavia, não há uma totalização dos valores, nem há elementos de comparação com o total das receitas, despesas, resultados de lucros ou patrimônio da entidade. Por fim, não se explica como tais valores podem ser obtidos, calculados, operacionalizados nos livros de registros contábeis de diário e razão para se elaborar esse demonstrativo. Tais esclarecimentos não estão presentes nas outras 10 demonstrações com dados monetários nem nas primeiras 6, que possuem apenas dados qualitativos.</p> <p>Temática principal: Contábil ambiental</p>	<p>respostas discursivas sobre aspectos da gestão ambiental. Nenhuma questão envolve aspectos numéricos, seja de cálculos, análises ou demonstrações. Em uma, é pedido que o aluno cite uma empresa que publique informações ambientais e identifique o formato, mas não pede que ele elabore operacionalização contábil.</p>					
Cap. 4	A gestão ambiental e seus aspectos econômicos	<p>Descreve formas de gerenciamento de sistemas ambientais, dentre eles o ISO 14000(4.1); explica o que são e quais as finalidades dos sistemas de gerenciamento ambiental (4.2); explica o que é o sistema ISO 14000, suas finalidades, objetivos e relevância e como elaborar o planejamento e implementação de um sistema de gestão ambiental (4.3). O capítulo explica a finalidade e conceituação de auditorias ambientais.</p> <p>Temática principal: gestão ambiental</p>	<p>Há 6 questões. Todas solicitam respostas discursivas sobre aspectos da gestão ambiental. Nenhuma questão envolve aspectos numéricos, seja de cálculos, análises ou demonstrações</p>	14	14	0	11	1

páginas totais, 168 (82,35%) com exposição de conteúdo teórico e apenas 36 páginas (17,65%) com exposição de conteúdo prático da Contabilidade Ambiental, em especial, através de quadros e tabelas de demonstrações contábeis. Quanto às questões propostas para fixação do conteúdo, há 41 questões, 100% delas de cunho teórico, pois se solicitam dos alunos respostas discursivas sobre os assuntos abordados no capítulo. Apenas duas questões solicitam que os alunos colem exemplos de demonstrações ambientais de empresas que as publicam. Nenhuma questão solicita aos alunos nenhum tipo de resposta numérica/monetária em que sejam chamados a calcular, analisar ou demonstrar valores relativos à contabilização de elementos ambientais.

Obra de PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental*: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção. Atlas: Saraiva, 2009.

Quadro 14 – Obra de PAIVA, Contabilidade Ambiental

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Contabilidade Ambiental	O capítulo apresenta conceitos e definições para a Contabilidade Ambiental nacional (1.1), a Contabilidade Ambiental gerencial (1.2) e a Contabilidade Ambiental financeira (1.3). Temática principal do capítulo: contábil ambiental, em bases teóricas	Não há proposição de exercícios	7	7	0	7	0
Cap. 2	Gastos e Gastos Ambientais	O capítulo explica o que são gastos ambientais (2.1), as diferenças entre gastos ambientais e gastos operacionais (2.2), bem como entre gastos ambientais reconhecidos – passados – e gastos futuros (2.3). No item (2.4), explica o que são gastos ambientais passivos e gastos ambientais ativos, ambos os casos citando exemplos de natureza de gastos, todavia sem quantificações em valores (2.5). Por fim, apresenta a influência dos gastos ambientais e seus efeitos sobre o <i>goodwill</i> * das empresas (2.6). Neste caso, apresenta um exemplo numérico de um gasto ambiental que resultou e valoração do <i>goodwill</i> , porém, a operação tem como foco o reconhecimento do <i>goodwill</i> . Temática principal do capítulo: conteúdo contábil teórico. *conceito administrativo que significa potenciais ganhos positivos futuros para a organização, seja em termos monetários, seja em termos de imagem; estes conversíveis à valoração da marca.	Não há proposição de exercícios	18	17	1	13	5

Cap. 3	Evidenciação de Gastos Ambientais	A abordagem do capítulo é sobre a natureza de gastos ambientais a ser evidenciada (3.1), por que (3.2) e quando (3.3) eles devem ser evidenciados para então expor como (3.4) eles devem ser evidenciados. No que pese o capítulo ser intitulado “evidenciação”, não consta em suas páginas nenhum exemplo prático nem o uso de qualquer valor numérico, as explicações são teórico-discursivas.	Não há proposição de exercícios	9	9	0	9	0
Cap. 4	Formas de Evidenciação Ambientais Praticadas Atualmente	O capítulo explica o que são relatórios da administração (4.1), notas explicativas (4.2) e apresenta algumas demonstrações alternativas(4.3). É interessante observar que o termo não se refere a demonstrações “contábeis” alternativas, pois as que são apresentadas, embora efetivamente demonstrem informações, não têm cunho contábil, mas sim gerencial administrativo. No item (4.5) é apresentado o Balanço Social, ou balanço ambiental, de uma empresa brasileira. Este item ocupa tão somente 4 páginas e traz um modelo de balanço ambiental já preenchido, além de dois quadros informativos, mas que não compõe o balanço ambiental. Não há indicação de como se calcula e extrai as informações que constam no modelo apresentado. Temática principal do capítulo: Contábil, sendo 1/3 dele de contábil ambiental.	Não há proposição de exercícios	15	13	2	15	0
Cap. 5	Pesquisa e Evidenciação	Por se tratar de um livro oriundo de um TCC, este capítulo traz informações sobre o desenvolvimento da pesquisa. Assim, seus tópicos tratam de metodologia e limitações da pesquisa((5.1); contextualização da pesquisa(5.2; setor escolhido e critérios utilizados (5.3); A área de atuação das empresas e suas características (5.4) e, por fim (5.5), um quadro contendo todas as maiores empresas do setor, utilizado na pesquisa por faturamento. Principal temática do capítulo: Assunto metodológico de pesquisa acadêmica. Tema alheio à contabilidade	Não há proposição de exercícios	7	7	0	0	7
Cap. 6	Primeira Parte da Pesquisa	Por se tratar de um livro oriundo de um TCC, este capítulo traz informações sobre o desenvolvimento da pesquisa. Assim, seus tópicos tratam de apresentação dos tópicos e critérios empregados na pesquisa bem como os questionários aplicados; apresenta as respostas e os dados obtidos nas empresas pesquisadas (6.1.) Avalia os relatórios ambientais da administração das empresas (6.2. Analisa as respostas	Não há proposição de exercícios	10	10	0	2	8

		apresentadas ao questionário aplicado (6.3). Todo o capítulo tem um viés metodológico de análise de dados, a nosso ver, não útil para fins de aprendizado didático de estudantes de graduação sobre “Contabilidade Ambiental”, haja vista que o conteúdo do capítulo guarda relação com a pesquisa desenvolvida pela autora que possui objetivos e finalidade diversos do “ensinar Contabilidade Ambiental”. Principal temática do capítulo: Assunto metodológico de pesquisa acadêmica. Tema alheio à contabilidade						
Cap. 7	Segunda Parte da Pesquisa	Por se tratar de um livro oriundo de um TCC, este capítulo traz informações sobre o desenvolvimento da pesquisa. Assim, seus tópicos tratam de análise de relatórios divulgados pela CVM e sua utilização pelas empresas (7.1). Este é o único tópico do capítulo que traz diversos quadros que analisam informações dos relatórios de 8 empresas, todavia, há apenas a análise, não constando os relatórios para que estes possam ser estudados, analisados ou usados como modelo. A nosso entender, este capítulo, assim como os dois anteriores, não têm grande finalidade didática para o público a quem a obra se destina, qual seja: alunos de contabilidade da graduação.	Não há proposição de exercícios	11	11	0	0	11
Cap. 8	Estímulos significativos	O capítulo possui um único tópico sobre a divulgação de informações ambientais de empresas do exterior (8.1), explica a relevância e utilidade dessa ação e apresenta três listas de empresas e países-sede que realizam tal ação. Principal temática do capítulo: natureza informativa e não contábil. Novamente, o capítulo guarda relação com a exposição da pesquisa da autora, e pouco interesse para o aprendizado da contabilização ambiental.	Não há proposição de exercícios	8	8	0	0	8
Cap. 9	Informação Contábil	O capítulo possui um único item (9.1), apresentando as características qualitativas necessárias para informações contábeis de qualidade. Principal temática do capítulo: contábil.	Não há proposição de exercícios	10	10	0	10	0
Cap. 10	Outras Áreas de Conhecimento	O capítulo possui um único item (10.1) e aborda os conceitos de prevenção e remediação ambiental, bem como relaciona outras áreas de conhecimento que atuam, são necessárias ou recomendáveis para atuar na área de sustentabilidade ambiental nas empresas. Principal temática do capítulo: ambiental	Não há proposição de exercícios	4	4	0	0	4

Cap. 11	Proposta de um Modelo de Evidenciação	O capítulo possui 03 tópicos. No primeiro, (11.1) desenvolve conceitos sobre a utilidade do uso de modelos para acompanhamento e extração de informações gerenciais de cunho ambiental das empresas, para tanto, destaca os conceitos de custos, perdas, despesas e investimentos ambientais. No item (11.2) apresenta alguns indicadores de desempenho ambientais que podem ser utilizados pelas empresas quanto à natureza dos impactos que eles devem contemplar. No item (3.3) apresenta alguns eco-indicadores de natureza contábil que poderiam ser obtidos a partir das informações da contabilidade, apresentando apenas sua nomenclatura, sua relação causal, seus reflexos e sua equação básica. Todavia ele não detalha as formas de apuração e mensuração dos valores que compõem os indicadores. Temática principal do capítulo de: cunho contábil-gerencial-ambiental	Não há proposição de exercícios	13	11	2	13	0
<p>A obra em questão deriva de um estudo de pós-graduação da autora. Ela apresenta diversos elementos próprios de pesquisas acadêmicas, como capítulos metodológicos, por exemplo. Todavia essa estruturação é estranha a obras didáticas utilizadas em sala de aula para ensino. Analisando quali e quantitativamente a obra, temos: dos 11 capítulos, 06 tratam de assuntos que podem ser classificados como de natureza contábil-ambiental (cap. 01, 02, 03, 04, 09 e 11), embora todos com abordagem teórica e sem dados quantitativos, de contabilizações, cálculo ou demonstração. Estes ocupam 72 páginas (64,3%). Outros 03 capítulos são de informações metodológicas da pesquisa da autora (cap. 05, 06 e 07) e têm pouca função didática de ensino sobre a Contabilidade Ambiental para o público-alvo da obra; eles ocupam 28 páginas (25%). Dois outros capítulos também têm conteúdo diverso da contabilidade (os capítulos 08 e 10), um sendo de cunho informativo e outro ambiental, tendo 12 páginas (10,7%). No tocante ao volume total de páginas, temos 112 páginas de conteúdo; destas, 107 (95,55%) com exposição de conteúdo teórico e 05 páginas (4,45%) com exposição de conteúdo prático da Contabilidade Ambiental, em especial, através de quadros e tabelas de demonstrações contábeis. Quanto às questões propostas para fixação do conteúdo, não há. Todo o livro possui muitas informações de cunho qualitativo, mas poucas informações quantitativas, nenhum exemplo de operacionalização contábil com cálculos ou lançamentos, apenas apresenta demonstrações de balanço ambiental, sem detalhes quanto a sua elaboração.</p>								

Obra de TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira . *Contabilidade e Gestão Ambiental*. São Paulo: Atlas, 2011.

Quadro 15 – Obra de TINOCO & KRAEMER, Contabilidade e Gestão Ambiental

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil

Cap. 1	Introdução ao Ambiente da Contabilidade	O capítulo faz uma explanação histórica da ciência contábil, passando pela antiguidade (1.1.), as expedições marítimas (1.2), a revolução industrial (1.3) até adentrar na contabilidade moderna e os sistemas de informação (1.4). Aborda então a responsabilidade social das empresas e o papel da contabilidade na geração de informações e, por fim (1.6), o impacto ambiental das empresas em suas operações. Temática principal do capítulo: contabilidade e seu desenvolvimento	Há 05 questões, que solicitam respostas discursivas sobre a temática abordada no capítulo.	16	16	0	16	0
Cap. 2	Introdução ao Meio Ambiente	Ao longo de seus 4 tópicos, o capítulo aborda os elementos que compõem o meio ambiente (2.1), as consequências ambientais do desenvolvimento humano (2.2), os problemas ambientais que surgem para as sociedades (2.3) e o histórico da evolução das preocupações ambientais desde a década de 1940 (2.4). Temática principal do capítulo: ambiental	Há 10 questões, que solicitam respostas discursivas sobre a classificação das formas de poluição e seus reflexos sobre o meio ambiente.	24	24	0	0	24
Cap. 3	Contabilização de Eventos Ambientais	O capítulo inicia com a caracterização de eventos de natureza ambiental em alguns setores econômicos (3.1), Aborda, então, os princípios fundamentais de contabilidade (3.2), apresenta alguns tipos de lançamentos contábeis em diário e razão para eventos de natureza ambiental, inclusive com exemplos numéricos, apresenta uma DRE que incorpora elementos ambientais (3.3). Apresenta um modelo de demonstração de resultados (DRE) com dados ambientais (3.4). O quadro é exposto apenas com os resultados, sem os lançamentos que os compuseram. Oferece um modelo de plano de contas com itens de natureza ambiental (3.5). Temática principal do capítulo: contábil ambiental	Há 06 questões, que solicitam respostas discursivas sobre eventos ambientais, a Contabilidade Ambiental, seus princípios e plano de contas.	20	11	9	20	0
Cap. 4	Balanço Social: Balanço da Transparência Corporativa	O capítulo começa explicando o que é um balanço social (4.1), passa então a explicar como ele surgiu, em que consiste e para que serve para então explicar como se deve elaborar. O item (4.2) descreve elementos que devem ser evidenciados na elaboração do balanço social, mas não constam exemplos numéricos, apenas teóricos e conceituais. É abordado o tratamento que deve ser dado às informações relativas aos recursos humanos na empresa, descrevendo critérios e natureza de gastos que podem ser considerados de cunho	Há 10 questões, que solicitam respostas discursivas sobre a o Balanço Social, surgimento, funções e conceitos de	26	26	0	26	0

		social, como remunerações e geração de emprego a serem demonstrados pela contabilidade no balanço social (4.3). Há a apresentação da DVA, demonstração de valor agregado, que expõe os dados relativos à riqueza econômica que as operações empresariais agregam à riqueza social (4.4). Esta demonstração traz informações relativas ao pagamento de tributos, salário e lucro, todavia não contém dados ambientais. O item aborda a temática da responsabilidade social que as entidades públicas e privadas possuem (4.5). É apresentado o histórico da implantação e divulgação de informações de responsabilidade social no Brasil, apresentando normas e regulamentos que vieram a disciplinar o tema (4.6). No item (4.8), ao longo de 8 linhas, são abordados o balanço ecológico e a Contabilidade Ambiental, apenas como considerações reflexivas. Temática principal do capítulo: contábil	responsabilidade social corporativa, usuários do balanço, indicadores possíveis, significado econômico e solicitação de pesquisa de modelos na internet.					
Cap. 5	Gestão Ambiental: o que precisamos saber	O capítulo expõe o paradigma ambiental (5.1) e considerações sobre seu surgimento (5.2), descreve os impactos das ações humanas sobre o meio ambiente e apresenta os principais relatórios ambientais exigidos no Brasil (EIA e RIMA), finalizando com uma explanação sobre auditorias ambientais e o selo de qualidade ambiental ISO 14010 (5.3). Apresenta os benefícios da gestão ambiental nas empresas (5.4). Explica os elementos de um sistema de gestão ambiental (5.5). Define critérios para implementação de um sistema de gestão ambiental. Temática principal do capítulo: gestão ambiental	Há 10 questões, que solicitam respostas discursivas sobre o significado de diversos termos e protocolos próprios da sustentabilidade ambiental	22	22	0	0	22
Cap. 6	Sustentabilidade Empresarial	O item inicial (6.1) discute o desenvolvimento econômico e sua relação com a preservação ambiental como introdução para explicar o surgimento do desenvolvimento sustentável e seus conceitos (6.2). Apresenta então uma relação de casos de empresas brasileiras e suas práticas de sustentabilidade, expondo suas principais ações gerenciais e de processos para reduzir seus impactos ambientais (6.3). Por fim, (6.4), apresenta uma declaração de princípios para o desenvolvimento sustentável da Confederação das Nacional das Indústrias Brasileiras (CNI). Temática principal do capítulo: ambiental e gestão ambiental	Há 09 questões, que solicitam respostas discursivas sobre conceitos de desenvolvimento, sustentabilidade, excelência ambiental, dimensões da sustentabilidade e pedem exemplos	16	16	0	0	16

			de políticas ambientais de algumas empresas					
Cap. 7	Contabilidade da Gestão Ambiental: um passo adiante	O capítulo se inicia com considerações iniciais sobre a Contabilidade Ambiental (7.1) e passa a caracterizar suas finalidades sociais (7.2); neste item também apresenta os conceitos e áreas de atuação da Contabilidade Ambiental nas perspectivas financeira, gerencial e da contabilidade nacional. Elenca os benefícios resultantes da contabilização da gestão ambiental nas entidades e para a sociedade (7.3). Apresenta o conceito de Balanço de Massa na empresa (7.4), que consiste em mensurar e demonstrar o fluxo de entrada e saída de produtos da entidade e busca que a perda no processo seja minimizada. O capítulo passa então a expor sistemas de custeio empresarial que poderiam ser aplicáveis a elementos ambientais, como o sistema ABC (7.5), Custos dos fluxos (7.6) e ciclo de vida (7.7). Os três sistemas são próprios das operacionalizações tradicionais da contabilidade e o autor busca explicar como os custos ambientais poderiam se harmonizar e integrá-los também. Não há exemplos numéricos, lançamentos ou demonstrações contábeis, a abordagem é explicativa e discursiva. Temática principal do capítulo: contábil	Há 07 questões, que solicitam respostas discursivas sobre conceitos de Contabilidade de Custos, ambiental, classificações contábeis, informações ambientais e benefícios da Contabilidade Ambiental	18	18	0	18	0
Cap. 8	Gastos, Ativos, Passivos, Despesas (custos) e Receitas Ambientais	Nesta parte o autor explica os principais elementos da contabilidade e sua interpretação no tocante a informações de cunho ambiental. Inicia (8.1) com gastos e custos ambientais, suas definições, naturezas e classes; sob os mesmos elementos ativos ambientais (8.2), passivos ambientais (8.3); as despesas ambientais (8.4) e as receitas ambientais (8.5). Ao final do capítulo (8.6), é dado um modelo de Balanço patrimonial e de DRE adaptados para elementos ambientais integrados por contas ambientais, todavia, sem informações relativas a sua contabilização e registro por lançamentos contábeis. Temática principal do capítulo: contábil ambiental	Há 09 questões, que solicitam respostas discursivas sobre elementos contábeis de natureza ambiental: passivo, ativo, despesa, gasto, receita etc.	27	26	1	26	1
Cap. 9	Relatório Socioambiental: o que as empresas	O item expõe cinco casos de empresas brasileiras, um para cada tópico, que divulgam a DVA, demonstração do valor adicionado. É apresentada a demonstração e relatórios subsidiários de informações de cunho social. As informações	Não há questões propostas.	40	28	12	18	22

	divulgam no Brasil	que constam de natureza ambiental se relacionam ao “meio ambiente de trabalho” e a ações executadas para minimizar riscos e danos à saúde laboral dos funcionários. Há poucos dados sobre ações de cunho preventivo ou de recuperação ao meio ambiente natural, normalmente, na forma de um item com até 3 parágrafos sobre o tema. Em alguns casos são apresentados quadros demonstrativos de indicadores de desempenho ambiental, com dados quantitativos sobre as ações feitas, porém não há balanços ambientais entre os exemplos. Temática principal do capítulo: parte gerencial (relatórios) e parte contábil (DVA)						
Cap. 10	Relatório Socioambiental: o que as empresas divulgam no Exterior	Idêntico ao capítulo anterior, só que relatando casos de empresas brasileiras e a divulgação de suas informações internacionalmente, em especial, para Bancos ou Bolsa de valores estrangeiros. Todavia, nestes casos há apenas relatórios sociais e não a DVA. Temática principal do capítulo: gerencial	Não há questões propostas.	21	21	0	0	21
Cap. 11	Divulgação e Transparência de Informações Ambientais	O capítulo aborda as formas como as informações ambientais devem ser divulgadas (11.1), ou seja, a natureza dos expedientes documentais (11.2), os objetivos desses expedientes (11.3) e que natureza de informações eles devem possuir. No item (11.4) ele exemplifica alguns tipos de informações de cunho ambiental relacionadas à poluição de ar, água, solo e como elas devem ser incluídas nos relatórios da administração e nas notas explicativas, dois dos expedientes citados no item 11.1. No item (11.5) são elencados os usuários das informações contábeis ambientais. É exposto um modelo de relatório ambiental com a sugestão de áreas e atividades a serem contempladas na sua elaboração (11.6) e, por fim, são explicados e dados alguns exemplos de notas explicativas de informações ambientais (11.7). Notas explicativas são informações que esclarecem dados das demonstrações ou da contabilidade, todavia o capítulo não abordou nada relativo a demonstração ambiental, mas apenas as suas notas explicativas. Temática principal do capítulo: contábil ambiental	Há 05 questões, que solicitam respostas discursivas sobre objetos e formas da evidência contábil, uso de notas explicativas e tipos de relatórios ambientais.	16	16	0	16	0
Cap. 12	Indicadores Ambientais e	O capítulo explica o que são indicadores e seus tipos (12.1 e 12.2), apresenta uma série de indicadores de eco-eficiência	Há 07 questões, que solicitam	25	19	6	0	25

	Socioeconômicos do Desempenho Sustentável	(12.3) e elementos pertinentes à certificação ambiental da ISO 14031 (12.4) e da <i>Global Reproting Initiative</i> (CRI) (12.5). Temática principal do capítulo: gerencial ambiental	respostas discursivas sobre indicadores de sustentabilidade ambiental					
<p>A obra possui um total de 11 capítulos, dos quais 04 tratam de assuntos que podem ser classificados como de natureza gerencial, administrativa ou de gestão (cap. 05, 06, 10 e 12). Estes ocupam 84 páginas (30,9%). Um capítulo é de cunho ambiental (cap. 02), que ocupa 24 páginas (8,8%). Os demais capítulos são de temática contábil, porém destes apenas 03 de Contabilidade Ambiental (cap. 03, 08, 11) com 63 páginas (23,2%). Outros 04 capítulos ocupam 101 páginas de temática contábil tradicional (01, 04, 07 e 09) e representam (37%) da obra. No tocante ao volume total de páginas, temos 272 de conteúdo, destas, 244 (89,7%) com exposição de conteúdo teórico e somente 28 páginas (10,3%) com exposição de conteúdo prático, dividido entre a contabilidade tradicional e a ambiental, em especial através de quadros, tabelas e modelos de demonstrações contábeis e indicadores. Ainda, quanto a natureza dos conteúdos, pudemos identificar que 142 páginas, tratam de temas não contábeis e 140 tratam de assuntos que podemos considerar como temas contábeis, todavia, destacamos que, destas, apenas 62 páginas, ou 22,8% das páginas, são dedicadas a assunto de Contabilidade Ambiental. Isso significa que 87,2% das páginas tratam de assuntos diversos ao que o título do livro se propõe a abordar: Contabilidade Ambiental. Quanto a questões propostas para fixação do conteúdo, há 78, todas de cunho discursivo sobre o entendimento de conceitos e elementos teóricos dos capítulos. Não há nenhuma questão que solicite mensuração, cálculos, lançamentos ou elaboração de demonstrações contábeis ou mesmo relatórios ambientais. Todo o livro possui muitas informações de cunho qualitativo, mas poucas informações quantitativas, nenhum exemplo de operacionalização contábil com cálculos ou lançamentos, apresenta demonstrações de balanço ambiental e DRE, modelos em especial, bem como alguns exemplos de demonstrações de empresas, sem detalhes quanto a sua elaboração.</p>								

Obra de SILVA, César Augusto Tiburcio; FREIRE, Fátima de Souza (Orgs). **Balanço Social**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2001.

Quadro 16 – Obra de SILVA & FREIRE, Balanço Social

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Empresa Pública e Cidadã	Capítulo introdutório que explica o desenvolvimento do conceito de empresa cidadã e da responsabilidade das empresas com a sociedade. Temática principal do capítulo: administrativa - gestão	Não possui questões para resolução	2	2	0	0	2
Cap. 2	Responsabilidade Social das Empresas (RSE)	O capítulo inicia com uma explanação histórica da responsabilidade social das empresas nos anos 1960 e 1970 no Brasil e no Mundo (2.1), depois, a sua difusão nos anos 1980	Não possui questões para resolução	16	16	0	16	0

	e Balanço Social no Brasil	(2.2) e 1990 (2.3). No item (2.4) ele explana sobre a introdução dos balanços sociais nas empresas, o percurso no Brasil da consolidação do conceito de empresa cidadã e a participação dos diversos órgãos e instituições oficiais no fomento dele no meio empresarial. Trata então do desenvolvimento da legislação oficial do Brasil no tocante a elementos de cunho social no Balanço das empresas. Temática principal do capítulo: teoria contábil social						
Cap. 3	Organizações Empresariais em Face da Responsabilidade Social das Empresas no Brasil	O capítulo aborda o desenvolvimento do compromisso social no meio empresarial (3.1) ao longo do século XX e as alterações no comportamento empresarial. Explana então sobre a atuação de entidades e órgãos de representação empresarial em sua abordagem e promoção de temas de cunho social entre as empresas (3.2). Expõe as concepções e práticas de cunho social que ensejam a responsabilidade social das empresas (3.3), bem como (3.4) as atitudes e práticas institucionais que as empresas podem adotar como ações consideradas de cunho social, em especial quanto à ética dos negócios, ética das ações econômicas, considerações sociais nas ações econômicas, exposição de externalidades positivas de natureza social, comprometimento com a segurança e metas não financeiras de médio e longo prazos. No item (3.5) aborda concepções sobre a responsabilidade ambiental nas empresas, cita diversas ações e áreas de gestão que podem ser contempladas e elenca casos de empresas brasileiras e suas ações ambientais. Temática principal do capítulo: administrativa – gestão ambiental	Não possui questões para resolução	34	33	1	0	34
Cap. 4	Uma Descrição Sucinta do Balanço Social, Francês, Português, Belga e Brasileiro	O capítulo em seu título já informa que fará uma exposição sucinta das demonstrações contábeis sociais. Em seus diversos itens, limita-se a discorrer sobre o surgimento e o embasamento dos Balanços Sociais no contexto de cada país (4.1, 4.2, 4.3, 4.4). Aborda e apresenta uma tabela como modelo que contempla as informações que as respectivas legislações e concepções consideram como de cunho social. O principal elemento se relaciona com o tratamento, investimentos e segurança dos recursos humanos empregados nas atividades empresariais, e a demonstração das metas físicas atingidas e os valores despendidos nos programas. Não consta nenhum exemplo com valores numéricos, tão somente as tabelas de	Não possui questões para resolução	46	17	29	35	11

APÊNDICE 06 - Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra das disciplinas de cunho Tradicional da Contabilidade

Obra de BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços*: com aplicações na calculadora HP 12C e excel. 6ªed. São Paulo: Atlas, 2012.

Quadro 17 – Obra de BRUNI & FAMÁ, Gestão de Custos e Formação de Preços

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Introdução a Gestão de Custos	O capítulo faz uma introdução à Contabilidade de Custos. Assim, explica as principais peculiaridades, características e diferenças da contabilidade geral e de custos (1.1), suas funções (1.2) e conceitos (1.3 e 1.4). Explica a diferença entre gastos, despesas, custos e lucros (1.5), apresenta as principais classes ou tipos de custos (1.6) e os principais sistemas de mensuração de custos (1.7). Por fim apresenta os elementos que constituem os principais custos de um produto e serviços (1.8) Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 07 questões de cunho prático	24	15	9	24	0
Cap. 2	Material Direto	Explica o que e em que consistem os materiais diretos de fabricação dos produtos (2.1) e os critérios para seu enquadramento (2.2). Apresenta os métodos utilizados para avaliação dos estoques (2.3), como eles podem ser avaliados pelo sistema ABC (2.4). Explica metodologias para formação de programação de compras e controles dos estoques de matérias primas (2.5), conceito, funções e aplicação do conceito de lote econômico para compras de materiais diretos (2.6). Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 19 questões de cunho prático	30	2	28	30	0
Cap. 03	Mão de Obra Direta	O capítulo explica o conceito de mão de obra direta dos custos de produção (3.1), os elementos que integram o valor da mão de obra no Brasil (3.2) e o conceito, classificação e apuração da mão de obra indireta dos custos de fabricação (3.3) Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 04 questões de cunho prático	8	1	7	8	0
Cap. 04	Custos Indiretos de Fabricação	Explica o conceito e composição dos custos indiretos de fabricação (4.1), como aplicar critérios para sua apuração e	O capítulo possui 05 questões de	13	1	12	13	0

		sistemas de rateio entre os produtos (4.2). Apresenta o uso de critérios para predeterminar os custos indiretos de fabricação (4.3) e como alocar despesas específicas aos produtos (4.4.) Temática principal do capítulo: contábil de custos	cunho prático					
Cap. 05	Custeio por Departamento	Explica o conceito e função do sistema de alocação de custos com a departamentalização (5.1), os motivos para empregar o sistema de departamentalização (5.2) e os principais critérios e formas de cálculo para aplicação do rateio (5.3). Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 06 questões de cunho prático	13	3	10	13	0
CAp. 06	Custeio por Processos	Explica o conceito e função do sistema de alocação de custos por absorção (6.1), apresenta as principais características do sistema (6.2) e como mensurar o custo por processos (6.3). No item (6.4) explica o que seja a produção equivalente ou por número de unidades equivalentes e sua aplicação ao custeio por processos. Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 01 questão teórica e 01 questão de cunho prático	7	2	5	7	0
Cap.07	Custeio por Ordens de Produção	Explica o conceito e função do sistema de custeio por ordens de produção (7.1). Apresenta as principais características do sistema e seus pontos diferenciais positivos em relação aos sistemas anteriores, exemplificando com lançamentos em diário (7.2) e, por fim, (7.3) explica as relações entre a alocação de custos estimados de fabricação e custos reais, como apurar, interpretar e seus significados para ajustes no sistema de apuração. Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 03 questões de cunho prático	11	3	8	11	0
Cap. 08	Custeio – Padrão	O capítulo explica o que seja o custo padrão (8.1) e suas relações, efeitos, funções e significados frente aos custos reais (8.2). Explica como analisar as variações entre os custos padrões e os reais através de cálculos estatísticos e elaboração de gráficos (8.3). Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 03 questões de cunho prático	9	5	4	9	0
Cap. 09	Custeio Baseado em Atividades	O capítulo explica o que seja o sistema de custeio baseado em atividades (9.1), os critérios a serem utilizados para a atribuição dos custos aos produtos pelo sistema (9.2), os critérios para mensuração e rateio dos custos por atividades e formas de gerenciamento dos custos totais em função das atividades (9.3). Apresenta (9.4) as etapas e rotinas típicas da apuração da avaliação de custos pelo sistema de atividades e como fazer a aplicação (9.5) prática através do uso de caso para exemplificar e demonstrar sua contabilização. Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 02 questões de cunho prático	19	5	14	19	0
Cap.	Custos de Produção	O capítulo explica em que consiste uma produção conjunta de	O capítulo possui	8	2	6	8	0

10	Conjunta	bens (10.1) e como analisar o sistema de produção conjunta para fins de apuração de custos (10.2). Explica como realizar o custeio de coprodutos (10.3) com o uso dos métodos de valor de mercado, volumes produzidos e igualdade de lucros, todos com exemplos de caso. (10.4) Apresenta como realizar a apuração dos custos de produção de subprodutos para venda e o custeio de sucatas (10.5). Temática principal do capítulo: contábil de custos	02 questões de cunho prático					
Cap. 11	Custeio Variável	Explica o conceito de custo variável (11.1) e suas principais similaridades e diferenças em relação ao custeio direto (11.2). Apresenta então situações e características onde o rateio dos custos pelo sistema pode apresentar problemas e fragilidades (11.3) e (11.4) como resolver alguns desses problemas contabilmente através da apresentação de um caso prático de custeio de processo de fabricação. (11.5) explica as diferenças entre os sistemas de custeio variável e o por absorção, indicando os pontos positivos e negativos de cada um em contextos ou ramos diferentes de atividades. Por fim, elenca os elementos que são positivos e negativos da aplicação do custeio variável para apuração dos custos dos produtos (11.6). Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 09 questões de cunho prático	23	4	19	23	0
Cap. 12	Custos para Decisão	Explica o uso do sistema de custos de produção para a tomada de decisões gerenciais (12.1) e apresenta alguns custos que não são afetados independente das decisões gerenciais tomadas (12.2). Apresenta e analisa as relações entre custos, volume e lucros das atividades da entidade e como eles se relacionam aos cálculos da alavancagem operacional e do ponto de equilíbrio (12.3). Explica o que seja a alavancagem operacional e o ponto de equilíbrio (12.4), como a alavancagem operacional é calculada e seu uso para elevação da rentabilidade do negócio, também como calcular e interpretar o ponto de equilíbrio e suas variações: contábil, econômico e financeiro. Explica então como calcular o ponto de equilíbrio em operações com múltiplos produtos. Apresenta o conceito, mensuração e forma de interpretação da margem de segurança operacional (12.5 e 12.6), o conceito, aplicações, cálculo e como avaliar as situações onde a lei dos rendimentos decrescentes ocorre. Por fim (12.7), apresenta a teoria das restrições, como ela é aplicada na apuração dos custos de produção, seus limites, efeitos e uso para fins gerenciais de tomada de decisões sobre os custos de produção.	O capítulo possui 20 questões de cunho prático	44	10	34	44	0

		Temática principal do capítulo: contábil de custos						
Cap. 13	Efeito dos Tributos sobre Custos e Preços	O capítulo explica o efeito que o sistema tributário produz nos custos dos produtos (13.1) e a diferença entre tributar os produtos e outros elementos das operações em função da base de cálculo tributária (13.2). Explica então em que consiste e como se calcula o Lucro Real (13.3), o Lucro Presumido (13.4), o Super Simples no comércio e na indústria (13.5), as formas de cálculo e efeitos dos tributos inseridos por dentro e por fora do valor da mercadoria e/ou serviço (13.6) e os contextos onde há cumulatividade e não cumulatividade de tributos (13.7). No item (13.8) explica o que seja, em que consiste, quais os efeitos e como se apura a substituição tributária. Por fim, no item (13.9) apresenta através de casos os efeitos dos diversos tipos de tributos para apuração dos custos de produção, os custos de operacionalização das empresas e os efeitos deles decorrentes sobre a definição do preço de venda das mercadorias e/ou serviços. Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 10 questões de cunho prático	34	4	30	34	0
Cap. 14	Formação de Preços: Aspectos Quantitativos	O capítulo explica em que consiste a fixação de preços de venda com base em critérios quantitativos extraídos da contabilização dos custos de produção (14.1). Apresenta como se dá a formulação dos preços de venda com uso de diversos métodos de custeio para precificação. Nesse sentido, são apresentados, para formulação de preços (14.2), métodos genéricos (14.3), métodos baseados em custos (14.4), custeio pleno (14.5), custo de transformação (14.6), custo marginal, (14.7), taxa de retorno do capital (14.8), custo padrão (14.9), taxas predeterminadas sobre os principais fatores de custo de produção. Todos ancorados em cálculos numéricos para tomada de decisão, assim como demonstração das formas de cálculo e interpretação, indicação dos pontos fortes e fracos de cada método. Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 12 questões de cunho prático	24	4	20	24	0
Cap. 15	Formação de Preços: Aspectos Qualitativos	O capítulo apresenta critérios não quantitativos utilizados para a precificação dos produtos e serviços, explica em que consistem esses critérios e o porquê de seu uso em função de leis de mercado próprias de outras ciências (15.1 e 15.2). Apresenta então a noção de valor em marketing (15.3), elementos concorrenciais (15.4), associações entre receitas, custos e lucros para produtos isolados e em grupo (15.5), criação de valor em função da formação de demanda (15.6). Os elementos para formação de preços neste	O capítulo possui 02 questões de cunho teórico	17	12	5	17	0

		capítulo são próprios da interpretação de leis econômicas do mercado e do comportamento de consumidores. Todavia, explicado em seus efeitos sobre a gestão, mensuração e reflexos sobre os custos de fabricação. Tem mais função esclarecedora do que de ensinar a realizá-los pelos contabilistas. Temática principal do capítulo: contábil de custos						
Cap. 16	Custos e Estratégia	O capítulo gira em torno da explicação de estratégias que podem ser utilizadas pelos administradores para a fixação dos preços de venda dos produtos e serviços, para tanto, demonstra como utilizar os critérios quantitativos do cap. 14 e os qualitativos do cap. 15, bem como a combinação deles. A partir deles é explicado como calcular o ciclo de vida dos produtos e seu custeio, a calcular o custo de investimento e a rentabilidade das operações em função de estratégias de vendas. Temática principal do capítulo: Administração – gestão de preço de vendas e estratégias	O capítulo possui 01 questão teórica e 04 questões de cunho prático	37	15	22	7	30
Cap. 17	Modelos Quantitativos Aplicados aos Custos	O capítulo explica como utilizar técnicas e métodos estatísticos para estudo e compreensão dos custos de produção. Assim, (17.1) apresenta alguns métodos de cálculos estatísticos que podem ser empregados para o estudo dos custos de produção e suas variações ao longo do tempo em função com uso de variáveis diversas, bem como a elaboração de gráficos para a demonstração das informações de custos. Explica então sobre o método de regressão e correlação de variáveis (17.2), as formas de cálculo, exposição e análise da regressão (17.3) e da correlação (17.4), modelos estatísticos não lineares (17.5) e por fim apresenta limites e cuidados necessários para o emprego estatístico nas análises (17.6) Temática principal do capítulo: contábil de custos	O capítulo possui 05 questões de cunho prático	20	2	18	20	0
Cap. 18	Aplicações da Calculadora HP	O capítulo se dedica a explicar as funções, usos e aplicações da calculadora HP para elaboração de cálculos complexos. Nesse sentido, apresenta como utilizar suas funções básicas, suas fórmulas pré-definidas e a elaboração de fórmulas complexas a partir dela e o uso das funções estatísticas e financeiras para cálculo e obtenção de dados. Todas as funções são apresentadas e exemplificadas com indicação dos botões e do passo a passo para uso até os resultados. Os cálculos apresentados e as funções são empregados tanto na contabilidade geral como na de custos, nesse sentido consideramos o capítulo pertinente a contabilidade como	O capítulo possui 20 questões de cunho prático	30	2	28	30	0

Obra de CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2004.

Quadro 18 – Obra de CREPALDI & FAMÁ, Curso Básico de Contabilidade de Custos

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Contabilidade de Custos	O capítulo possui forte base teórica, e explica a (1.1) natureza e a finalidade da Contabilidade de Custos, (1.2) o seu conceito e (1.3) surgimento histórico. Apresenta os objetivos da Contabilidade de Custos (1.4) e sua localização dentro da organização (1.5). Apresenta então a equação básica da apuração de custos (1.6) e as definições dos seus principais elementos (1.7): gastos, despesas e custos. (1.8) confronta a contabilização de custos aos princípios fundamentais da contabilidade, apresenta o plano de contas na Contabilidade de Custos (1.9) e no Balanço patrimonial (1.10). Temática principal do capítulo: contábil de custos	55 questões teóricas discursivas e 03 questões práticas. Das 29 páginas, 18 são de exercícios	29	10	19	29	0
Cap. 2	Custos Diretos	O capítulo explica o conceito de custos diretos (2.1), o conceito, tipos, avaliação e formas de inventariar os custos diretos (2.2). Apresenta os principais sistemas de custeio (2.3) e os principais métodos (2.4) com o preço específico, PEPs, UEPs, custo médio e sistema ABC. Explica então o conceito e como se realizar a apuração do Lote econômico de compras, mão de obra direta e indireta, bem como os encargos trabalhistas. Todo o capítulo utiliza casos para exemplificar a apuração e as formas de cálculo e tratamento. Temática principal do capítulo: contábil de custos	29 questões teóricas discursivas e 50 questões práticas. Das 39 páginas, 33 são de exercícios	39	3	36	39	0
Cap. 3	Custos Indiretos	O capítulo apresenta a definição conceitual de custo indireto e seus principais integrantes (3.1), a forma de ratear os custos indiretos (3.2), o uso de departamentalização para o rateio (3.3) e de centro de custos (3.4). Explica como proceder a predeterminação de índices de custos indiretos de fabricação e a forma de sua contabilização através de razonetes. Temática principal do capítulo:	20 questões teóricas discursivas e 11 questões práticas. Das 23 páginas, 14 são de exercícios.	23	1	22	23	0
Cap. 4	Custos dos Produtos Vendidos	Apresenta a definição de Custo dos produtos vendidos (CPV) (4.1), as formas de calcular o CPV (4.2) e de contabilizá-lo em razonetes (4.3). Os dois últimos tópicos com apresentação de casos para exemplificação.	16 questões teóricas discursivas e 85 questões práticas.	45	0	45	45	0

		Temática principal do capítulo: contábil de custos	Das 45 páginas, 37 são de exercícios					
Cap. 5	Sistemas de Acumulação de Custos	É explicado o que é o sistema de acumulação de custos (5.1), os tipos de sistemas de acumulação com apresentação de casos para exemplificar (5.2). Procede então a uma análise comparativa dos sistemas abordados no item anterior (5.3). Apresenta elementos contábeis característicos do processo de produção (5.4). Explica o que seja produção conjunta de vários produtos (5.5) e apresenta casos para abordagem contábil de co-produtos, subprodutos, sucatas e a apropriação conjunta dos custos de produção deles. Todo o capítulo e itens utilizando exemplos de casos	39 questões teóricas discursivas e 19 questões práticas. Das 30 páginas, 19 são de exercícios.	30	1	29	30	0
		Temática principal do capítulo: contábil de custos						
Cap. 6	Métodos de Custeio	O capítulo inicia dando o conceito de metodologia de custeio de produtos (6.1), explica então através do uso de casos o custeio por absorção (6.2), o custeio variável (6.3), procede a uma análise comparativa dos métodos (6.4) e suas principais aplicações práticas (6.5). Apresenta as vantagens e desvantagens de cada método em função do tipo e características das empresas (6.6). Explica e demonstra como se calcula a margem de contribuição dos produtos (6.7). No item (6.8) explica a relação que existe entre custo/volume/lucro nas empresas, demonstra como se calcula o ponto de equilíbrio e o demonstra em gráficos; as diferenças entre ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro; como de define a margem de segurança e o índice de alavancagem operacional e seus usos para fins gerenciais. Todo o capítulo com uso de casos e demonstração de cálculos.	36 questões teóricas discursivas e 49 questões práticas. Das 47 páginas, 23 são de exercícios.	47	1	46	47	0
		Temática principal do capítulo: contábil de custos						
Cap. 7	Sistemas de Custeio	Explica o conceito de sistemas de custeio (7.1), de custo histórico (7.2) e de custo padrão (7.3), o objetivo de ambos para fins gerenciais (7.4). Explica então os tipos de custo padrão (7.5) e as formas de calculá-los, bem como os critérios para dimensionamento do custo padrão da produção. Neste último item utilizando exemplos e casos para a apuração do custo padrão.	21 questões teóricas discursivas e 16 questões práticas. Das 19 páginas, 10 são de exercícios.	19	5	14	19	0
		Temática principal do capítulo: contábil de custos						
Cap. 8	Orçamento e Análise do Lucro	O capítulo inicia apresentando noções básicas do que seja um orçamento (8.1). No item (8.2), mais extenso, apresenta os	05 questões teóricas	19	3	16	19	0

	Bruto	conceitos, objetos e finalidades do orçamento de vendas, produção, matérias primas, mão de obras, impostos, fluxo de caixa e investimentos de capital; apresenta exemplos de casos para cada tipo de orçamento destes. (8.3) Explica formas de variação do lucro e as analisa. Explica o que seja orçamento de itens em linha de produção (8.4), orçamentos de exercícios sociais múltiplos (8.5), base zero (8.6) e orçamento flexível (8.7). O item de forma geral explica superficialmente cada tópico que propõe, sem exemplos numéricos no caso dos 4 últimos. Temática principal do capítulo: contábil de custos	discursivas e 25 questões práticas. Das 19 páginas, 10 são de exercícios.					
<p>A obra possui um total de 08 capítulos em 251 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a Contabilidade de Custos (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 24 (9,6%) têm cunho teórico e 227 (90,4%) trazem conteúdos práticos. Em todos, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva com cálculos, tabelas, fórmulas, mensurações, demonstrativos e lançamentos contábeis. Quanto a questões propostas, há um total de 479. Destas, 221 (46,1%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 258 (53,9%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Não raro, as questões solicitam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumenta, e muito, o quantitativo total de questões se assim formos considerar.</p>								

Obra de LEONE, George S. Guerra; LEONE, Rodrigo J. Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2010.

Quadro 19 – Obra de Leone & Leone, Curso de Contabilidade de Custos

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Conceitos Básicos, Sistemas e Critérios	O capítulo apresenta o conceito de Contabilidade de Custos, seu objeto, finalidades, usuários e o ambiente onde se desenvolve na organização. Explica o que são sistemas de custeio e a relação entre custo e rentabilidade dos negócios. Finaliza apresentando os principais órgãos e instituições que demandam de informações ou fiscalizam as operacionalizações que envolvem a Contabilidade de Custos. O capítulo é teórico, não traz exemplos ou dados numéricos. Temática principal do capítulo: contábil de custos	Não há questões propostas	14	14	0	14	0

Cap. 2	Custos nas Demonstrações Contábeis, Terminologia e Classificação	O capítulo apresenta as informações de custos que estão contidas no Balanço Patrimonial e na DRE. A relação dessa participação em cada elemento que compõe das demonstrações. A formação do custo de um produto ou serviço nos componentes: materiais, mão de obra e despesas gerais. Apresenta três abordagens para o tratamento dos dados de custos, suas principais terminologias e classificações. O capítulo apresenta alguns exemplos e casos, porém em pequena quantidade. Temática principal do capítulo: contábil de custos	Não há questões propostas	29	18	11	29	0
Cap. 3	Modelos para Determinação dos Custos dos Produtos e dos Serviços	O capítulo explica modelos de apuração de custos. Inicia apresentando o modelo de engenharia com uso de planilhas e emprego de casos para exemplificação. Passa a explicar, sob o mesmo exemplo, o modelo indireto real e o aplica sob contextos de maior complexidade – fluxo de atividades. Demonstra como se executa a contabilização dos custos pelo livro diário. Explica em que consiste e como se executa o inventário de estoques e suas avaliações, inclusive com exemplos em razonetes. Apresenta o modelo de custeio pelo método direto real, com breve exemplificação em razonetes. Temática principal do capítulo: contábil de custos	Não há questões propostas	48	10	38	48	0
Cap. 4	Despesas Indiretas de Fabricação – Conceitos Básicos	Explica o que sejam despesas indiretas de fabricação, seus conceitos básicos e terminologias. Explica o que seja a departamentalização, a responsabilidade físicas e contábeis que existem com a contabilização dos custos organizacionais. Apresenta o critério de rateio por absorção, a partir de casos apresenta suas características, formas de apuração, cálculo e contabilização. Explica o método de prestação recíproca de serviços entre diversos departamentos e formas de rateio. Apresenta o que sejam e como funcionam as taxas predeterminadas de custo, e como elas são calculadas. Explica como analisar as variações entre as Despesas Indiretas projetadas e as reais, a partir de casos, e utilizando a contabilização em diário. Apresenta formas de rateio de custos indiretos e seus efeitos sobre os custos das unidades produzidas e outros critérios de individualização de custos aos produtos. Explica o uso do critério de rateio de custo com base no material direto consumido, no valor da mão de obra direta, nas horas de uso de mão de obra direta, nas horas máquina, nas atividades ou transações, por custo variável ou direto. Explica como se dão os cálculos para definição de taxas únicas de rateio ou de	Não há questões propostas	38	12	26	38	0

		departamentalização. Temática principal do capítulo: contábil de custos						
Cap. 5	Despesas Indiretas de Fabricação – Análise e Controle	O capítulo retoma os principais tópicos apresentados no anterior e os aprofunda procedendo à análise dos resultados obtidos com os diversos métodos e a comparação entre eles. Explica em quais elementos realizar análise estatística de dados sobre os custos Indiretos, a elaboração de gráficos para definição de pontos altos e baixos do sistema de custeio da entidade. Apresenta a apuração sobre o método estatístico dos mínimos quadrados com a apresentação das formas de calculá-los com o uso do software excel. Demonstra como avaliar o desempenho e o controle de desempenho econômico da entidade a partir das análises de variação dos custos e despesas, apresentando casos diferentes para explicitar. Apresenta o orçamento flexível, suas finalidades, formas, componentes e métodos de elaboração. Temática principal do capítulo: contábil de custos	Não há questões propostas	49	12	37	49	0
Cap.6	Sistemas de Acumulação	O capítulo apresenta diversos modos de apuração dos custos dos produtos, processos e departamentos. Assim, apresenta os conceitos básicos de sistema de custeio, suas finalidades e objetos. Apresenta então os sistemas de custeio por ordem de produção, por processo, custeamento da coprodução e da subprodução – para os casos de produção conjunta de múltiplos bens. Para cada um dos sistemas anteriores apresenta casos, os quais submete a cálculos, demonstrações e contabilização por razonetes. Por fim, apresenta comentários de outras obras sobre os sistemas abordados no capítulo. Temática principal do capítulo: contábil de custos	Não há questões propostas	54	23	31	54	0
Cap. 7	Sistemas de Custeamento	Explica as responsabilidades do sistema de custeio, o conceito e finalidade de controle, controlabilidade dos custos, e os elementos de controle para a Contabilidade de Custos com exemplificação de relatórios administrativos que podem ser elaborados. Apresenta então o critério de rateio de custos baseado em atividades – ABC; seu conceito, histórico, características, campos de aplicação, vantagens e desvantagens em relação a outros sistemas. Por fim, apresenta exemplo de casos com o uso do ABC como critério de rateio, nestes, demonstra e explica como serem apurados os custos com essa técnica. Temática principal do capítulo: contábil de custos	Não há questões propostas	41	25	16	41	0
Cap.	Custos -Padrões	O capítulo apresenta o sistema de custeamento com uso do Custo-	Não há questões	42	14	28	42	0

8		<p>padrão. Esclarece seu conceito e utilidade, demonstra aspectos positivos e negativos e a diferença entre custo padrão, custo estimado e custo real. Apresenta formas e indicadores de controle do custo padrão. Ensina a elaboração de gráficos e mapas estatísticos para o controle do custo padrão e do real. Apresenta os reflexos inflacionários sobre o custo padrão. Ensina como realizar a análise das variações entre o custo padrão e o custo real, isolando as variáveis material, mão de obra, custos indiretos; as causas e os reflexos de cada variável desta para os resultados gerais de entidade. Todo o capítulo é exemplificado com casos propostos, demonstrados os cálculos, os lançamentos contábeis, registro em razão, a forma de demonstração dos resultados.</p> <p>Temática principal do capítulo: contábil de custos</p>	propostas					
Cap.9	Critério do Custeio Variável e Decisões de Curto Prazo	<p>Apresenta o conceito, os critérios e a operacionalização do custeio variável. Compara o custeio variável ao custeio por absorção e seus reflexos no estoque inicial e final. Explica as vantagens e desvantagens do custeio variável e seu emprego para atividades de diversas naturezas dentro da entidade. Explica o que seja e como se calcula o ponto de equilíbrio, e as diferenças entre ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, bem como as formas de interpretar e analisar o ponto de equilíbrio sob diversas circunstâncias de negócios. Explica o que seja a margem de segurança e o ponto de indiferença e como eles são calculados. Aborda e expõe as diferenças interpretativas do ponto de equilíbrio entre a ótica dos contabilistas e dos economistas. Explica e simula relações que envolvem o trinômio custo-volume-lucro. Exemplifica decisões de curto prazo entre fabricar, vender ou comprar com base no ponto de equilíbrio e com o uso dos diversos critérios de rateio que aborda o capítulo. Por fim, apresenta os conceitos de contribuição marginal e fator limitador, exemplifica com casos, demonstra como se calculam e se expõem os resultados, além de explicar os efeitos deles sobre a rentabilidade da entidade.</p> <p>Temática principal do capítulo: contábil de custos</p>	Não há questões propostas	59	12	47	59	0
Cap. 10	Uso dos Métodos Quantitativos na Solução de Problemas de Custos	<p>O capítulo apresenta casos mais específicos e complexos para apuração dos custos de produção, em especial com uso de cálculos estatísticos de máximos e mínimos para a avaliação e demonstração de desempenho econômico com uso do software excel. Exemplifica o emprego, também, de cálculos estatísticos para controle dos estoques, auxílio para tomada de decisões, curva de aprendizagem</p>	Não há questões propostas	50	10	40	50	0

		dos comportamentos do estoque e atividades gerenciais. Explica a produção linear, seu conceito, características, elementos de custo que a compõem e forma de tratamento contábil deles; expondo sua representação em demonstrações (tabelas) e gráficos com uso de softwares (excel). Temática principal do capítulo: contábil de custos						
<p>A obra possui um total de 10 capítulos em 424 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a Contabilidade de Custos (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 150 (35,4%) têm cunho teórico e 274 (64,6%) trazem conteúdos práticos. Apenas um capítulo, o cap. 01, era exclusivo com abordagens teóricas e conceituais. Em todos os demais, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva com cálculos, tabelas, fórmulas, mensurações, demonstrativos e lançamentos contábeis. Quanto a questões propostas, o livro não traz nenhuma, porém, o livro texto é acompanhado de um livro específico de exercícios com 10 capítulos, cada um correspondendo ao livro texto. Neste, há um total de 205 questões. Destas ,36 (17,6%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 169 (82,4%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Não raro, as questões solicitam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumenta, e muito, o quantitativo total de questões se assim considerarmos.</p> <p>LEONE, George S. Guerra. Curso de Contabilidade de Custos: Livro de Exercícios. São Paulo: Atlas, 2000.</p>								

Obra de MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos*: criando valor par a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

Quadro 20 – Obra de Maher, Contabilidade de Custos

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Contabilidade de Custos: como os Administradores Utilizam Informações sobre Custos	O capítulo identifica os principais atores sociais nas operações das organizações, explica como a contabilidade é utilizada em tomada de decisões e avaliações de desempenho. Explica como informações relacionadas a custos adiciona valor à organização, seus usuários e em que cada tipo de informação pode lhes ser útil. Por fim, conclui com a exposição de questões éticas relacionada ao trabalho contábil com custos. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	19 questões teóricas discursivas e 07 questões práticas	24	16	8	16	0
Cap. 2	Custos: Conceito e Comportamento	Explica o conceito de custos e sua representação nas demonstrações contábeis. Expõe os principais elementos que compõem a apuração	17 questões teóricas	34	12	22	34	0

		de custos de um produto e seus estágios de produção. Define os comportamentos básicos de cada categoria de custos e seus reflexos no custo do produto. E apresenta como os administradores leem as demonstrações contábeis tradicionais para informações sobre os custos da organização. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	discursivas e 21 questões práticas					
Cap. 3	Desenho de Sistemas de Custos: Visão Geral	O capítulo inicia explicando sobre diferentes sistemas contábeis de apuração de custos em função de diferentes sistemas de produção. Apresenta um modelo básico de fluxo de custo e explica o sistema do <i>just in time</i> . Comprara os resultados de sistemas diferentes a partir de exemplos numéricos e os conceitos de análise de custo e lucro por cliente. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	17 questões teóricas discursivas e 21 questões práticas	20	7	13	20	0
Cap.4	Custeio Por Ordem de Fabricação	Apresenta o sistema de custeio por ordem de fabricação, seus principais atributos, como utilizar taxas determinadas para contabilização de custos indiretos, aplicação em exemplos práticos do custeio por ordem e peculiaridades do sistema que podem interferir na apuração. Apresenta, por fim, a diferença entre ordem de fabricação e projetos. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	14 questões teóricas discursivas e 26 questões práticas	37	8	29	37	0
Cap. 5	Custeio Por Processo	Apresenta o sistema de custeio por processo, seus principais atributos e metodologias para apuração a partir de dois casos práticos. Demonstra como apurar os custos com o método de média ponderada, a partir de então explica como fazer a análise dos custos apurados por esse processo. Explica como elaborar relatórios para demonstração e análise dos custos pelos sistemas PEPs, Custo Médio. Ao final, apresenta análises comparativas a partir de casos entre os dois sistemas e seus resultados contábeis. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	13 questões teóricas discursivas e 27 questões práticas	44	6	38	44	0
Cap. 6	Perdas na Produção e Administração da Qualidade	O capítulo inicia explicando o conceito de perda na produção, a distinção entre perda normal e anormal, as formas de contabilização dos dois tipos de perda e sua incorporação aos custos de fabricação. Aplica o exemplo de um caso pelo método da média ponderada, no custeio por ordem, por processo e pelo PEPs. Explana sobre a relevância de identificação do índice de perdas do processo de produção para a administração da entidade e seu valor de mercado. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	12 questões teóricas discursivas e 19 questões práticas	24	5	19	24	0
Cap. 7	Rateio de Custos aos	Explica o que significa rateamento de custos, apresenta questões com exemplos de rateio de custos. Explica e apresenta exemplo	16 questões teóricas	44	10	34	44	0

	Departamentos	sobre rateio de custos com departamentalização utilizando o método progressivo, direto, recíproco e em bases duplas de rateio. Explica em que consiste e como realizar o rateio de custos por múltiplos fatores e apresenta problemas com situações peculiares para o rateio de custos através de casos propostos. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	discursivas e 32 questões práticas					
Cap. 8	Custeio Baseado em Atividades	Apresenta o que é e em que consiste o sistema de custeio baseado em atividade – ABC. Compara-o a métodos de rateio global e por departamento com uso de exemplos; explica as vantagens e desvantagens do método ABC, demonstra como realizar os cálculos de apuração de custos pelo método e o compara a métodos anteriores. Apresenta o uso do método ABC a casos específicos de organizações cujo produto é a prestação de serviços e como tal método pode agregar valor às entidades. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	18 questões teóricas discursivas e 22 questões práticas	37	12	25	37	0
Cap. 9	Administração Baseada em Atividade – ABC	O capítulo explica como a contabilidade de custo é utilizada pelos Administradores. Assim, aborda a administração baseada em atividades, explica como o custeio é utilizado para fins gerenciais estratégicos, administração do tempo na geração de informações de custos, a hierarquia dos custos na organização. Distingue os conceitos de recursos utilizados e fornecidos e sua utilização para elaboração de relatórios gerenciais. Temática principal do capítulo: Administração de custos	19 questões teóricas discursivas e 17 questões práticas	18	8	10	5	13
Cap. 10	Rateio de Custos Conjuntos	Neste capítulo é explicado o que significam custos conjuntos e os apresenta sob a perspectiva dos métodos do valor realizável líquido e das quantidades físicas. Explica como os dados sobre custos são utilizados na decisão de vender ou processar. As formas de contabilização dos subprodutos dos processos de fabricação e o conceito de margem bruta percentual constante para o rateio dos custos conjuntos. Utiliza exemplos e casos em toda a explanação. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	12 questões teóricas discursivas e 20 questões práticas	26	5	21	26	0
Cap. 11	Custeio Variável	Explica o que seja o custo variável e seu uso para tomada de decisões gerenciais. Apresenta o tipo de informação obtida com as demonstrações de resultados para obtenção da margem de contribuição, compara os resultados do sistema de custeio variável com o de custeio por absorção. Explica o uso de taxas predeterminadas de custeio na aplicação dos custos indiretos e no custeio variável. Contrapõe vantagens e desvantagens operacionais entre o sistema de custeio variável e por absorção. Explica como o	11 questões teóricas discursivas e 19 questões práticas	34	5	29	34	0

		custeio variável pode ser utilizado combinado com o custeio ABC. Promove uma explanação ética sobre o processo de contabilização do lucro com o emprego do custeio por absorção. Temática principal do capítulo: Contábil de custos						
Cap. 12	Estimação de Custos	Durante o capítulo são explicados os conceitos de custos fixos e variáveis e os efeitos de suas estimativas na cadeia de produção. São explicadas formas de calcular os custos por estimativas e de se analisarem os dados resultantes. Apresenta as formas de analisar os custos estimados a partir de regressões. Apresenta exemplos de casos e o uso de cálculos e análises de estimativas por regressão. Apresenta as vantagens e desvantagens do método de estimativa de custos e os efeitos deles sobre a curva dos custos gerais. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	15 questões teóricas discursivas e 20 questões práticas	33	8	25	33	0
Cap. 13	Análise Custo – Volume – Lucro	Explica como custo, volume de produção e lucro se relacionam no processo operacional das entidades. Apresenta formas a partir de casos de como realizar a análise custo-volume-lucro. Identifica os efeitos da estrutura de custos e da alavancagem operacional sobre o lucro e o volume de produção. Explica o modelo clássico de análise de custo-volume-lucro e depois outras formas de análise, fazendo paralelos entre elas. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	23 questões teóricas discursivas e 24 questões práticas	34	3	31	34	0
Cap. 14	Análise Diferencial de Custos e Receitas	Descreve o conceito de preço e como obtê-lo a partir dos custos de produção, explica em que consiste uma análise diferencial na tomada de decisão e as formas de calculá-la. Distingue os conceitos e os efeitos de decisões de curto e de longo prazos sobre os preços. Exemplifica o uso da análise diferencial para tomada de decisões sobre preços de curto e de longo prazos. Apresenta como a análise diferencial pode ser utilizada com o custeio por atividades, para determinação do índice de lucratividade e apresenta diversos casos com o usos da análise diferencial. Temática principal do capítulo: Contábil de custos	17 questões teóricas discursivas e 20 questões práticas	23	9	14	23	0
Cap. 15	Utilização de Análise Diferencial em Decisões de Produção	Explica os fatores que preponderam para a tomada de decisão entre fazer ou comprar com base nos custos. Demonstra o uso da análise diferencial para adicionar ou eliminar parte das operações com foco no aumento da lucratividade. Aplica a análise diferencial diante de múltiplos produtos para determinar as decisões de fabricação, explica e adiciona situações pertinentes à teoria das restrições no processo de produção. Apresenta situações para otimização linear dos custos dos processos produtivos. Todo o capítulo com presença	10 questões teóricas discursivas e 29 questões práticas	43	39	4	43	0

		de casos, uso de cálculos, tabelas e gráficos para demonstração e comparação de resultados. Temática principal do capítulo: Contábil de custos						
Cap. 16	Administração da Qualidade e do Tempo	O capítulo trata de forma especial como os administradores podem fazer uso dos custos para adoção de padrões de qualidade de produtos e tempo de fabricação. Apresenta conceitos de visão tradicional e moderna da qualidade, <i>just in time</i> , qualidade de acordo com o cliente, controle de qualidade x controle de custos, controlar custos e não a qualidade, custo da qualidade e qualidade do custo e ferramentas para o controle da qualidade dos processos de produção. Apresenta as formas de utilizar as informações da Contabilidade de Custos para aplicação de todos esses conceitos e da tomada de decisão. Verifica-se que o capítulo em si é destinado especialmente a administradores, e informativo aos contadores sobre sua atuação perante os administradores. Temática principal do capítulo: Administração e gestão de custos	20 questões teóricas discursivas e 23 questões práticas	20	11	9	5	15
Cap. 17	Planejamento e Orçamento	Conceitua e explica o que seja orçamento e como ele se insere no plano global empresarial, a relevância dos recursos humanos na elaboração orçamentária. Como elaborar estimativa de vendas, orçamento de produção, orçamento de caixa e fluxo de caixa, preparar balanços orçamentários e os processos necessários para sua mensuração, cálculo e demonstração. Por fim, aborda questões éticas ligadas à elaboração e interpretação orçamentária. A temática do capítulo é de administração, mas utiliza informações de custos para demonstrar como se elaborar e obter as demonstrações. Nesse sentido, prioriza o papel da contabilidade para elaboração das peças orçamentárias. Temática principal do capítulo: contábil e contábil de custos	14 questões teóricas discursivas e 26 questões práticas	44	8	36	34	2
Cap. 18	Orçamento Flexível e Avaliação de Desempenho	O capítulo explica e conceitua o que sejam orçamentos flexíveis e como estes podem ser utilizados para a tomada de decisão. Como são elaborados, calculados e interpretados orçamentos flexíveis e seu uso para avaliação de desempenho organizacional. Explica como realizar análises de orçamentos dessa categoria. E também como comparar e contrastar o <i>target cost</i> , o orçamento <i>kaizen</i> e o custeio-padrão nas avaliações. Por fim apresenta problemas éticos relacionados à elaboração de tais orçamentos. Temática principal do capítulo: contábil de custos	10 questões teóricas discursivas e 29 questões práticas	34	8	26	34	0
Cap. 19	Avaliação de Desempenho:	O capítulo explica como calcular indicadores e mensurar variações a partir dos elementos de custo para avaliação de desempenho da	16 questões teóricas	55	3	52	55	0

	Variações de Custos	entidade. Assim, explica e demonstra como calcular variações nos custos variáveis, custos fixos, no custeio de atividades, a realizar análises das variações. Explica critérios para atribuição de relevância às variações, ilustra o fluxo de custos em razonetes, como proceder o rateio das variações obtidas e o comparar com o custo padrão tradicional e variações dos custos indiretos. Explica como os administradores utilizam os indicadores de desempenho abordados, todo o capítulo baseado em explicações teóricas e poucos exemplos com cálculos. Temática principal do capítulo: contábil de custos	discursivas e 39 questões práticas					
Cap. 20	Avaliação de Desempenho em Organizações Descentralizadas	Explica o papel da contabilidade na avaliação de desempenho das organizações, identifica vantagens e desvantagens da descentralização e as relações entre as estruturas organizacionais e os centros de responsabilidade. Explica como se calcular e analisar o retorno sobre investimentos, o lucro residual e o <i>economic value added</i> (EVA) – indicadores contábeis de desempenho. Aborda as influências do custo histórico e o valor contábil líquido em distorções na avaliação de desempenho econômico. O capítulo faz uso de casos para demonstrar o conteúdo. Temática principal do capítulo: contábil de custos	18 questões teóricas discursivas e 17 questões práticas	27	9	18	27	0
Cap. 21	Estabelecimento de Preços de Transferência	Este e os próximos capítulos tratam de temas especiais e típicos de casos bem particulares da Contabilidade de Custos. Assim, explica o conceito de preço de transferência, suas regras e fundamentos teóricos, identifica aspectos comportamentais e incentivos econômicos relevantes do processo: preços de transferência baseados em custos x baseados em valores de mercado. Explica as consequências econômicas dos preços de transferência no mercado internacional e o papel dos preços de transferência na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis da entidade. Temática principal do capítulo: contábil de custos	14 questões teóricas discursivas e 19 questões práticas	25	5	20	25	0
Cap. 22	Medidas não Financeiras de Desempenho	Explica o conceito de responsabilidade organizacional e medidas de desempenho que podem ser instituídas para avaliar o nível de responsabilidade da entidade. Explica o que seja e como funciona o Balanced Scorecard e seus reflexos para o reconhecimento e ações de responsabilidade social da empresa. Apresenta métodos para mensuração de desempenho de cunho não financeiro. Apresenta exemplos de medidas não financeiras de desempenho a partir de situações, casos e proposição de ações de melhoria desses sistemas e, por fim, o papel dos empregados nestes indicadores.	28 questões teóricas discursivas e 04 questões práticas	12	8	4	0	12

		Temática principal do capítulo: administrativo – gestão de pessoas						
Cap. 23	Decisões de Investimento de Capital	Explica o que sejam investimentos e investimentos estratégicos, o conceito de valor presente, cálculos para elaboração de fluxos de caixa, suas categorizações e formas de análise. Detalha os efeitos inflacionários sobre o fluxo de caixa e as taxas de descontos. Explica diversas formas de análise das decisões de investimentos de capital, calculando as taxas internas de retorno de projetos e as peculiaridades para justificação de investir ou não investir. Aborda como calcular e analisar o valor presente líquido em organizações sem fins lucrativos. Explica as principais áreas e características a serem consideradas em auditorias contábeis em investimentos de capital e questões envolvidas na elaboração de orçamentos de capital para investimento. O capítulo utiliza exemplo de casos para os diversos tópicos. Temática principal do capítulo: contábil de custos	13 questões teóricas discursivas e 26 questões práticas	45	6	39	45	0
Cap. 24	Administração de Estoques	Aborda a forma de cálculo para lotes econômicos de produtos a serem comprados, produzidos e mantidos. Explica o uso do modelo LEC em casos em que existem restrições quanto ao tamanho – volume – descontos dos materiais adquiridos e a serem produzidos/vendidos. Calcula o “estoque de segurança ótimo” e identifica os custos diferenciais de determinadas políticas de estoque. Utiliza casos para exemplificar os itens e apresenta gráficos para curvas de custos, estoques, lucros, compras e vendas. Temática principal do capítulo: contábil de custos	14 questões teóricas discursivas e 17 questões práticas	25	2	23	25	0
Cap. 25	Ética, Administração e Fraudes Financeiras	Explica a natureza de fraudes financeiras, descreve os tipos mais comuns de fraudes financeiras e econômicas utilizando antecipações de receitas, superavaliação de estoques e seus efeitos sobre os lucros. Discorre sobre condições gerais que favorecem a ocorrência de fraude, aborda medidas de prevenção de fraude financeira, o uso de controles no combate a fraudes. Finaliza o capítulo descrevendo casos de fraude financeira empresarial utilizando alterações de elementos próprios da contabilização. Temática principal do capítulo: ética contábil	34 questões teóricas discursivas e 01 questões práticas	23	21	2	34	0
Cap. 26	Variações de Receita, Combinação e Rendimento	O capítulo busca explicar como calcular e utilizar variações na margem bruta e na margem de contribuição para avaliação do desempenho operacional. O emprego de variações em vendas combinadas para avaliação de desempenho de ações de marketing e, por fim, avaliação de desempenho de produção usando variação da combinação e do rendimento de insumos diversos no processo	9 questões teóricas discursivas e 21 questões práticas	26	2	24	26	0

		de produção. Temática principal do capítulo: contábil de custos						
<p>A obra possui um total de 26 capítulos em 811 páginas. Destes capítulos, 03 são de temática própria da ciência da administração, e percebe-se que a abordagem do assunto é para administradores, demonstrando como os administradores utilizam as informações geradas pela contabilidade, são eles: os cap. 09, 16 e 22; ocupam um total de 50 pág (6,2%). Outros 2 capítulos, o 17 e o 25, são de temática contábil, porém, diversa da Contabilidade de Custos, juntos ocupam 52 páginas (6,4%). Os demais 21 capítulos são todos dedicados a temas da Contabilidade de Custos, ocupando 709 páginas (87,4%). Do total de páginas da obra, verificamos que 236 (29,1%) tm cunho teórico e 575 (70,9%) trazem conteúdos práticos, estes distribuídos tanto na explanação dos temas quanto nas questões que trazem para exercícios. Do montante total de páginas, 762 (93,8%) páginas abordam assuntos de natureza contábil e 50 (6,2%) assuntos de temática não relacionada à contabilidade. Quanto às questões propostas no livro para treino e fixação do conteúdo, ele possui um total de 969 questões. Destas, 423 (43,6%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 546 (53,4%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Não raro, as questões solicitavam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumentaria e muito o quantitativo total de questões se assim fôssemos considerar. No tocante ao conteúdo geral, verificamos que a grande maioria dos capítulos possuíam explanações teóricas acompanhadas de casos. Estes demonstravam numericamente e através de formulas, tabelas e quadros como se elaborarem cálculos e se aplicarem os tópicos explanados. Apenas dois capítulos, um contábil sobre ética e outro de Contabilidade de Custos, possuíam a maioria de suas páginas dedicadas apenas a abordagens teóricas. Em todos os demais, era raro ter um tópico ou página que não trouxesse uma exposição direta e objetiva da operacionalização contábil.</p>								

Obra de MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Quadro 21 – Obra de Martins, Contabilidade de Custos

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	A Contabilidade de Custos, a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial	Explana sobre a Contabilidade de Custos (1.1) e seus princípios básicos (1.2), sua interface com a contabilidade gerencial (1.3) e o uso moderno da Contabilidade de Custos (1.4). Todo o capítulo é de cunho teórico, com uma página com exemplos práticos Temática principal: Contábil de custos	01 questão teórica objetiva	5	5	0	5	0
Cap. 2	Terminologia Contábil Básica	Apresenta as principais terminologias utilizadas na Contabilidade de Custos (2.1), a terminologia de custos para o setor industrial (2.2) e as terminologias que serão utilizadas no livro (2.3). Todo o capítulo é de cunho teórico	01 questão teórica objetiva	5	5	0	5	0

		Temática principal: Contábil de custos						
Cap.3	Princípios Contábeis Aplicados a Custos	Apresenta os princípios gerais da contabilidade aplicados à Contabilidade de Custos (3.1) à luz do sistema de custeio por absorção (3.2), os encargos financeiros (3.3.) e a separação prática de custo e despesas (3.4). Explana ainda sobre os limites dos custos de produção (3.5), o conceito de Gastos de pesquisa e desenvolvimento (3.6) e gastos na produção que não são custos (3.7). Todo o capítulo é de cunho teórico Temática principal: Contábil de custos	01 questão teórica objetiva	13	12	1	13	0
Cap.4	Algumas Classificações e Nomenclaturas de Custos	O capítulo é iniciado com a apresentação de uma demonstração de resultados de uma indústria com todos os seus elementos de custos (4.1. A partir disso, todos os elementos são identificados e classificados dentro das naturezas diversas de custos. (4.2 e 4.3; são apresentados os conceitos de custos diretos e indiretos. (4.4); são apresentadas classificações pouco usuais de custos. Temática principal: Contábil de custos	01 questão prática de apuração de custos	9	4	5	9	0
Cap. 5	Esquema Básico da Contabilidade de Custos (I)	5.1 Inicia explicando a separação entre custos e despesas a partir de um quadro de contas com valores. 5.2 aborda a forma de apropriação dos custos diretos. 5.3 apresenta a forma de apropriação dos custos indiretos. 5.4 Apresenta um organograma do fluxo dos custos dentro da produção. 5.5 Apresenta a forma de contabilização em lançamentos de diário e razão, ou seja, a contabilização dos custos. Todo o capítulo é apresentado com dados quantitativos e qualitativos, e explicações sobre as operacionalizações matemáticas e contábeis de registro, entendimento e lançamento contábeis. Temática principal: Contábil de custos	01 questão prática de apuração de custos	10	1	9	10	0
Cap. 6	Esquema Básico da Contabilidade de Custos (II) - Departamentalização	6.1 Explica o porquê departamentalizar os custos de produção e apresenta um exemplo de departamentalização com dados numéricos num caso industrial. (6.2) explica como classificar os departamentos dentro de uma empresa, diferencia departamento e centro de custos (6.3). Apresenta como realizar a apuração de custos de departamentos de serviços (6.4) a partir de um caso proposto com valores quantitativos. (6.5) Apresenta o esquema de contabilização de custos com alguns critérios de rateios de custos a partir de um exemplo proposto. (6.6) Apresenta o organograma com as fases do sistema de custeio. (6.7) apresenta a contabilização de custos de produção com lançamentos contábeis em livros diário e razão a partir de um caso proposto com valores.	02 questões práticas, uma de cálculo outra de lançamentos e registros contábeis de custos	16	4	12	16	0

		Temática principal: Contábil de custos						
Cap. 7	Critérios de Rateio de Custos Indiretos	(7.1) inicia explicado critérios para rateios de custos comuns de produção e (7.2) para rateio por critérios de departamentalização, neste caso apresentando um caso prático com operações e valores numéricos. (7.3) Trata da influência dos custos fixos e dos custos variáveis no custeio da produção, com apresentação de um caso com valores numéricos. (7.4) aborda a relevância da delimitação dos critérios de avaliação de custos e sua constância e por fim (7.5) explica a conciliação entre a apuração de custos e a contabilização financeira das operações empresariais. Temática principal: Contábil de custos	01 questão prática de apuração de custos	8	3	5	8	0
Cap. 8	Custeio Baseado em Atividades (ABC) – Abordagem Inicial	(8.1) explica o que seja o custeio baseado em atividades, (8.2) apresenta um caso com valores numéricos para a apuração pelo método, (8.3) aplica a departamentalização para o caso apresentado no item anterior, (8.4) apresenta os resultados da apuração de custos com a departamentalização e explica as informações que podem ser extraídas dos demonstrativos de apuração dos custos. (9.5) Explica como se realiza a apuração de custos pelo ABC em um problema específico de determinada área econômica a qual aplica a apuração de custos pelo método do ABC, pela departamentalização, explicando os cálculos e demonstrando os resultados obtidos em tabelas, apresenta gráficos informacionais que a contabilidade pode gerar para a administração da entidade. Temática principal: Contábil de custos	04 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	18	6	12	18	0
Cap. 9	Aplicação de Custos Indiretos de Produção	(9.1) explica como se calcular a taxa de previsão para custos indiretos de produção a partir de um caso proposto, (9.2) demonstra como contabilizar em lançamentos de diário e razão. (9.3) trata da variação potencial de taxas em casos reais e do uso da taxa ao longo do exercício social (9.4). Analisa as variações da taxa explicadas nos itens anteriores entre situações ideais e reais. (9.6) Faz considerações sobre o volume de produção nas taxas, (9.7) explica como calcular a taxa para atividades de serviço. Finaliza o capítulo com breves itens sobre a evolução tecnológica para a apuração de custos (9.8) e ações inflacionárias sobre a apuração de custos (9.9). Temática principal: Contábil de custos	04 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	11	4	7	11	0
Cap. 10	Materiais Diretos	(10.1) Explica conceitualmente o que integra o valor dos materiais utilizados no processo de produção. (10.2) explica critérios para avaliação dos custos pelo preço médio dos materiais e exemplifica com um caso proposto. (10.3) Apresenta a avaliação dos custos	05 questões práticas para cálculo de custos a partir de um	17	6	11	17	0

		pelo critério PEPs com um caso para análise. (10.4) Apresenta a avaliação dos custos pelo critério UEPs com o uso do mesmo caso dos itens anteriores. (10.5) Apresenta uma forma de avaliação de custos utilizando uma combinação entre os três critérios anteriores, faz uso do mesmo caso. (10.6) explica o tratamento contábil a ser dado a perdas de materiais e de (10.7) subprodutos do processo de produção. Por fim, apresenta a apuração dos custos levando em consideração tributos do IPI (10.8) e ICMS (10.9) e o tratamento contábil a ser aplicado em casos inflacionários (10.10). Todos com exposição de casos e lançamentos nos livros diário e razão. Temática principal: Contábil de custos	caso apresentado					
Cap. 11	Mão-De-Obra Direta	(11.1) explica conceitualmente o que seja mão de obra direta e indireta, (11.2) mão de obra variável e fixa. (11.3) explica todos os elementos que integram o custo de mão de obra direta. (11.4) explica a compatibilização entre a contabilização de custos de mão de obra e a contabilidade geral-financeira brasileira e suas peculiaridades. (11.5 e 11.6) abordam o tratamento contábil para o tempo não produtivo da mão de obra direta e o tratamento e contabilização de horas extras e outros adicionais trabalhistas (11.7). (11.8 e 11.9) explanam sobre outros gastos decorrentes da mão de obra direta. Temática principal: Contábil de custos	03 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	11	5	6	11	0
Cap. 12	Problemas Especiais da Produção por Ordem: Custeio por Ordens	(12.1) Explica a diferença entre o critério de produção por ordem e produção contínua e (12.2) as diferenças no tratamento contábil delas. Explica a forma de contabilização por ordem de produtos danificados (12.3) e como é o entendimento de encomendas de longo prazo de fabricação (12.4). Explica por fim o tratamento para os casos inflacionários (12.5) Temática principal: Contábil de custos	05 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	9	5	4	9	0
Cap. 13	Problemas Especiais da Produção Contínua: Custeio por Processo	(13.1) Explica o conceito de equivalentes de produção e sua interpretação contábil a partir de um caso proposto. (13.2) demonstra a apuração de custos de produção contínua pelos métodos PEPs e Custo Médio. Apresenta um segundo caso de apuração de custos contínuos, mas a partir de um caso mais complexo e com mais variáveis (13.3). (13.4) Explica a influência de variações nas quantidades produzidas na apuração dos custos de fabricação. Por fim, (13.5), expõe a forma de contabilização dos casos de apuração contínua nos livros razão. Temática principal: Contábil de custos	03 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	9	1	8	9	0

Cap. 14	Produção Conjunta e Problemas Fiscais na Avaliação de Estoques Industriais: Custos Conjuntos	(14.1) explica as diferenças conceituais entre três categorias de produtos numa linha de produção para (14.2) apresentar a forma de apropriação de custos de cada um deles e na forma conjunta (14.3). (14.4) Expõe tipos de problemas fiscais relacionados à contabilização dos custos de produção, abordando o entendimento fiscal do custeio por absorção (14.5), os critérios de avaliação dos estoques (14.6), e a necessidade de coordenação entre as Contabilidade de Custos e a geral da empresa (14.7). Explica o que seria valor arbitrado (14.8) para os custos de produção e o tratamento inflacionário aplicado nos custos conjuntos (14.9). Temática principal: Contábil de custos	05 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	11	6	5	11	0
Cap. 15	Custo Fixo, Lucro e Margem de Contribuição	(15.1) Explica com base em um caso proposto a alocação de custos indiretos, (15.2) explica o conceito de margem de contribuição e (15.3) exemplifica formas alternativas de demonstrar numericamente os resultados. (15.4 e 15.5) os explicam outras formas de aplicar a margem de contribuição para tomada de decisão a partir de exemplos de casos. (15.6) Apresenta o tratamento contábil para margem de contribuição em contextos inflacionários Temática principal: contábil de custos	04 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	12	1	11	12	0
Cap. 16	Margem de Contribuição e Limitações na Capacidade de Produção	(16.1) Aborda novamente explicações sobre a margem de contribuição de diversos produtos numa linha de produção com um caso proposto. (16.2) Explica o cálculo da margem de contribuição de produtos diversos quando há elementos de limitação na produção. (16.3) Explica critérios para escolha dos produtos a partir da margem de contribuição e de fatores de limitação (16.4). (16.5) Apresenta outro caso para estudo onde demonstra limitações de natureza mais complexa. (16.6) Aborda o contexto onde existem diversos fatores de limitação para cálculo da margem de contribuição. (16.7) explica a teoria das restrições e por fim (16.8) a alocação de custos fixos para tomada de decisões, também com o uso de caso. Todos os itens utilizam exemplos numéricos de situações hipotéticas do processo de produção industrial Temática principal: contábil de custos	03 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	10	1	9	10	0
Cap. 17	Custeio Variável	O capítulo inicial explicando o que é sistema de custeio variável (17.1), exemplifica a distinção entre custeio variável e por absorção com uso de casos práticos (17.2). (17.3) o item explica razões conceituais e com modelos práticos para o não uso do método de custeio variável nos balanços. Temática principal: contábil de custos	03 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	8	2	6	8	0

Cap. 18	Margem de Contribuição, Custos Fixos Identificados e Retorno sobre o Investimento	(18.1) O item explica como usar a margem de contribuição e custos fixos de fácil identificação, empresa casos para verificação. Aborda então os valores que devem integrar a margem de contribuição (18.2) e (18.3) as relações entre margem de contribuição e retorno financeiro das operações de produção, com exemplo de casos. Apresenta mais um exemplo, com cálculos e tabelas para o uso da margem de contribuição e a taxa de retorno financeiro. (18.5) explica como tratar os cálculos da temática do capítulo em situações inflacionárias. Temática principal: contábil de custos	05 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	13	1	12	13	0
Cap. 19	Fixação do Preço de venda e Decisão sobre Compra ou Produção	O capítulo inicia explicando o que seja preço de venda (19.1) e os elementos necessários para a formação do preço de venda com a exemplificação de um caso. Também expõe a formação de preços utilizando três sistemas de apuração de custos – ABC, custeio variável e custo meta. (19.2) Aborda considerações acerca da decisão de comprar ou produzir, apresentando casos para verificação dos resultados, no item (19.3) faz as mesmas considerações a partir do sistema de produção contínua. Temática principal: contábil de custos	06 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	16	6	10	16	0
Cap. 20	Custos Imputados e Custos Perdidos	Explana sobre os conceitos de Custo de oportunidade (20.1) e os efeitos inflacionários sobre o custo da oportunidade (20.2) com uso de casos práticos (20.3). Aborda o emprego do custo da oportunidade e seus reflexos potenciais sobre as taxas de retorno, utilizando o caso do item anterior em três contextos distintos (20.4). Explica o conceito e a operacionalização para apuração de custos perdidos e, por fim, de custos imputados(20.5). Temática principal: contábil de custos	01 questão prática para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	12	2	10	12	0
Cap. 21	Alguns Problemas Especiais: Custos de Reposição e Mão-de-obra Direta como Custo Variável	(21.1) explica o que sejam e como se calculam os custos de reposição e o tratamento contábil a ser utilizado em contextos inflacionários (20.2). (20.3) explana sobre o uso do custo de reposição para tomada de decisões sobre os estoques de matérias primas e produtos acabados e apresenta um problema especial (20.4) que relaciona a mão-de-obra direta como custo variável para fins de reposição. Temática principal: contábil de custos	04 questões teóricas objetivas de marcar	8	3	5	8	0
Cap. 22	Relação Custo/Volume/ Lucro – Considerações	O capítulo faz uma revisão dos conceitos de custos e despesas fixas (22.1) e custos e despesas variáveis (22.2) com apresentação de um caso comum a ambos os pontos e a partir dele explica o que seria e como se calcular o Ponto de Equilíbrio Econômico (22.3) com o	07 questões práticas para Temática principal: contábil	18	2	16	18	0

	Iniciais	mesmo caso. No item seguinte (22.4), explica e demonstra como se calcula a margem de segurança e a alavancagem operacional. Por fim, a partir do exemplo dado no início, explica e demonstra como são obtidos os pontos de equilíbrio econômico, contábil e financeiro. Por fim, o capítulo apresenta o exemplo inicial e seus resultados em contextos: (22.6) inflacionário, (22.7) com alterações nos custos e despesas fixas para o cálculo do ponto de equilíbrio, (22.8) com alterações nos custos e despesas variáveis para cálculo do ponto de equilíbrio e (22.9) com alterações no preço de venda para cálculo do ponto de equilíbrio. Temática principal: contábil de custos	de custos cálculo de custos a partir					
Cap. 23	Considerações Adicionais sobre Custo/ Volume /Lucro	O capítulo apresenta situações especiais com exemplos práticos para realização de cálculos de apuração de custos considerando variações no volume e no lucro das operações de produção (23.1 e 23.2). No item (23.3) demonstra formas de representação com gráficos para as informações sobre os custos, ponto de equilíbrio e margem de contribuição. (23.4) são explicadas algumas limitações para o uso do ponto de equilíbrio econômico com exemplificação de casos. (23.5) é explicado em que consiste e como se apura o ponto de equilíbrio por produtos nos casos de linha de produção compartilhada e suas representações gráficas (23.6) e por fim (23.7) é apresentada uma situação de ponto de equilíbrio com efeitos reversos para a tomada de decisões e (23.8) considerações sobre os efeitos inflacionários. Temática principal: contábil de custos	04 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	14	1	13	14	0
Cap. 24	Custeio Baseado em Atividades (ABC) – Abordagem Gerencial e Gestão Estratégica de Custos	O capítulo apresenta a segunda geração do sistema de apuração de custos ABC (24.1), assim, ele expõe brevemente seu surgimento (24.2), em que consistem as análises (24.3), seu uso como base para as atividades (24.4) e a proposição de um escopo de critérios a serem empregados (24.5). No item (24.6) é reapresentado um caso proposto no capítulo 08, o qual é submetido agora aos cálculos e apurações por este segundo método e, ao final, é realizada uma comparação entre ambos os sistemas de custeio. Nos itens (24.7 e 24.8) são apresentadas considerações teóricas sobre o sistema de custeio ABC de segunda geração. No item (24.9) é explanado sobre estratégias de gestão que podem ser empregadas a partir deste sistema de custeio, suas limitações, utilidades, princípios e critérios – todos em base conceitual Temática principal: contábil de custos	04 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	17	8	9	17	0

Cap. 25	Controle, Custos Controláveis e Custos Estimados	O capítulo inicia com a explicação do significado e uso de “controles” (25.1) e suas relações com o sistema de custos (25.2); passa então a uma comparação entre as características do custeio por produto e o custeio por departamento com uso de um exemplo (25.3). Utiliza o exemplo do item anterior sob a ótica de outra perspectiva contábil (25.4), o custo por responsabilidade e os custos controláveis (25.5); faz a comparação entre os resultados dos sistemas dos itens anteriores. (25.6). Explica e exemplifica o que seriam Custos estimados ou custeio por estimativa e suas aplicações sobre o sistema UEP (25.7) com uso de exemplo. Temática principal: contábil de custos	01 questão prática para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	8	5	3	8	0
Cap. 26	Custo-Padrão	Inicia conceituando Custo-padrão (26.1) e seu surgimento para as ações de planejamento; aborda então suas finalidades e utilidades (26.2). Explica como se dá a fixação do padrão, o uso (26.3) do custo padrão para fins orçamentários e suas influências nas variações de preço dos produtos (26.4). Por fim, explica a forma de contabilização do custo-padrão. No capítulo não há exemplos práticos, só explicação teórica e conceitual sobre os elementos. Temática principal: contábil de custos	05 questões teóricas do tema do capítulo	8	7	1	8	0
Cap. 27	Análise das Variações de Materiais e Mão-de-obra	Todo o capítulo trata da temática do capítulo anterior, ou seja, Custo padrão, mas na perspectiva onde as situações reais fogem ou diferem do padrão estabelecido (27.1), quando há variação nos valores para os (27.2) materiais diretos, (27.3) nas quantidades, (27.4) no preço, (27.5) de diversos itens ao mesmo tempo, na mão de obra direta (27.6 e 27.7) e realiza análise dos resultados finais da entidade quando há variação de materiais (27.8) e de mão de obra (27.8). Todos os itens utilizam um caso proposto o qual é submetido a variações a cada tópico, segundo o fator de cada um. Temática principal: contábil de custos	01 questão prática para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	12	2	10	12	0
Cap. 28	Análise das Variações de Custos Indiretos	O capítulo avalia as variações dos custos indiretos de produção em relação ao custo padrão (28.1) em suas bases conceituais e utilizando um caso prático. Passa então a explanar nos tópicos seguintes sobre modificações nos resultados em função de variações de (28.2) volume, (28.3) custos e seus reflexos para o cálculo e mensuração da eficiência (28.4). A partir disso faz uma comparação quando ocorrem variações diversas nos custos indiretos e seus reflexos nos resultados (28.5 e 28.6). Sugere então métodos alternativos para o cálculo das variações dos custos indiretos (28.7) e segue fazendo uma análise detalhada dos efeitos	03 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	11	2	9	11	0

		dessas variações sobre a eficiência econômica e os volumes produzidos (28.8 e 28.9). Apresenta ao fim um quadro geral de considerações sobre os efeitos e consequências das variações dos custos indiretos sobre os resultados e eficiência das organizações, sendo este item teórico e os demais com uso de casos práticos. Temática principal: contábil de custos						
Cap. 29	Contabilização do Custo-Padrão – O Problema da Inflação	O capítulo apresenta forma de contabilização com lançamentos nos livros diário e razão para o custo padrão, de forma simplificada (29.1 e 29.2), numa perspectiva mais completa e complexa (29.3). Os efeitos da inflação sobre o custo padrão e sua apuração (29.4), o emprego de moedas estrangeiras nas operações (29.5) para os casos onde as matérias primas ou os produtos são cotados em moedas estrangeiras. E, por fim, (29.6) apresenta o uso de padrões par valores projetados – futuros e o conceito de valor presente (29.7). Em todos os itens, utiliza casos práticos para demonstração de cálculos e lançamentos. Temática principal: contábil de custos	06 questões práticas para cálculo de custos a partir de um caso apresentado	9	2	7	9	0
Cap. 30	Implantação de Sistemas de Custos	Este capítulo é todo de base teórica e explica o emprego de sistemas de informática para a apuração dos custos das operações. Assim, inicia com apreciações gerais sobre os sistemas (30.1), como eles fazem as quantificações físicas (30.2), as reações do sistema frente a diversas naturezas de informações (30.3), as relações entre os custos e os benefícios dos sistemas de apuração de custos (30.4), os critérios para escolha de um sistema (30.5), a forma de implantação dele (30.6) e as (30.7) importações de sistemas de custeio estrangeiros e sua adaptabilidade à realidade brasileira. Temática principal: contábil de custos	03 questões teóricas sobre o assunto do capítulo.	8	7	1	8	0

Analisando qualitativamente, temos que todos os 30 capítulos da obra tratam de temática contábil de custos, com uso constante na maioria dos capítulos de casos propostos para observação de cálculos, apurações, mensurações, lançamentos contábeis em razonetes e diário, elaboração de quadros comparativos, analíticos e demonstrações contábeis. Não verificamos em nenhum dos capítulos a abordagem de custos, despesas ou quaisquer outros elementos descritos como “ambiental”. No tocante a informações quantitativas, temos que, das 331 páginas, 114 (34,4%) são de cunho teórico e 217 (65,6%) prático; sobre a temática, todas as 331 são de temática contábil, especificamente contábil de custos. Sobre as questões propostas, a grande maioria dos capítulos as traz. Há na obra o total de 94 questões, destas, 15 (16%) solicitam respostas de cunho conceitual através de questões objetivas para marcação das afirmações certas, válidas ou aplicáveis. Outras 79 questões (84%) solicitam respostas com apuração de valores, cálculos, cálculos de indicadores e demonstrações numéricas de resultados.

É relevante destacar que a obra traz ainda um livro específico de exercícios ou caderno de exercícios. Este é composto por 30 capítulos, estes com os mesmos títulos da obra texto, e em cada um deles são propostas questões para fixação do conteúdo. Os três primeiros capítulos e o último possuem apenas questões teóricas, ou seja, que solicitam respostas discursivas de explicação, argumentação ou esclarecimentos de conceitos abordados no livro texto. Todos os outros 24 capítulos possuem questões teóricas da mesma natureza que aqueles e ainda questões práticas, onde são solicitadas respostas com cálculos, lançamentos contábeis, mensurações,

apurações e demonstrações numéricas de resultados. Em todo o livro de exercícios há 227 questões, destas, 138 (60,8%) teóricas e 89 práticas (39,2%). Essa preponderância de questões teóricas é aparente, pois as questões teóricas solicitam uma única resposta aos estudantes, porém as questões práticas são todas compostas por múltiplas solicitações. Por exemplo, a questão apresenta um caso com diversos elementos e pede que o aluno calcule ou demonstre: apresenta uma série de letras “a”, “b”, “c”, “d”... até “f” em alguns casos. Cada letra dessa representa um cálculo específico ou acrescenta uma variável nova para a qual se pede o resultado. Assim sendo, as questões práticas acabam se multiplicando por 4x e atingem o montante de 356 solicitações. Considerando esta perspectiva, teríamos um total de 494 questões para exercício e fixação do conteúdo e, destas, 27,9% (138) seriam de cunho teórico e 72,1% (356) de cunho prático. É oportuno destacar que nenhuma questão aborda elementos de natureza ambiental pela contabilidade.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos: **livro de exercícios**. 10ªed. São Paulo: Atlas, 2010.

APÊNDICE 07 Detalhamento acerca da estrutura e do conteúdo de cada obra de Análise de Demonstrações Contábeis

Obra de ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços*: um enfoque econômico-financeiro. 10ªed. São Paulo: Atlas, 2010.

Quadro 22 – Obra de Assaf Neto, Estrutura e Análise de Balanços

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Identificação da Empresa	O capítulo inicia dando a definição de mercados e agentes de mercado, dentre estes agentes as empresas e seus principais elementos ligados a produção econômica (1.1), expõe então a classificação jurídica das empresas no Brasil (1.2), bem como os setores econômicos de atuação. Explica a relação das Sociedades Anônimas e suas participações acionárias (ordinárias, preferenciais) e debêntures (1.3), bem como os principais órgãos de representação interna das S.A (1.4). Apresenta conceitos relativos a transformação, fusão, cisão e incorporação de empresas (1.5) e apresenta características e elementos diferenciadores entre propriedade e gestão das organizações (1.6) Temática Principal do Capítulo: Contabilidade Geral	Não apresenta nenhuma questão proposta	24	24	0	24	0
Cap. 2	Decisões Financeiras e Objetivo da Empresa	O capítulo inicia esclarecendo o que são decisões financeiras e outras decisões de cunho operacional e estratégico nas empresas (2.1), apresentando os elementos de ligação das decisões financeiras ao capital econômico investido. Explica o conceito de custo dos recursos empregados na organização (2.3) diferenciando-os entre próprio e de terceiros, de curto e de longo prazos. Explana então sobre os riscos operacionais e financeiros que envolvem os empreendimentos empresariais (2.4) e os objetivos das empresas, estes divididos entre econômicos, sociais e próprios, bem como aqueles que se relacionam diretamente com os setores ligados a administração financeira do negócio. No item 2.5 apresenta o conceito de sustentabilidade empresarial, e o relaciona a questões de equilíbrio econômico e ações de cunho social e ambiental, inclusive sua representatividade no contexto das bolsas de valores. Temática Principal do capítulo: administração e gestão empresarial	Não apresenta nenhuma questão proposta	16	14	2	0	16
Cap.	Objetivos e	O capítulo apresenta quais são os conceitos e objetivos na	Não apresenta	10	10	0	10	0

3	Critérios da Análise de Balanços	realização da análise de balanços (3.1), apresentando as principais demonstrações objeto de análise e os principais critérios observados. Apresenta os principais usuários da análise de balanço (3.2) bem como os usos que eles fazem com elas. Expõe, conceitualmente, as principais técnicas utilizadas nos processos de análise de balanço (3.3) e como deve ser abordado o problema da inflação sobre as demonstrações contábeis (3.4). Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	nenhuma questão proposta					
Cap. 4	Balanço Patrimonial	Apresenta o conceito, função e aplicações do Balanço patrimonial (4.1), bem como seu modelo de estruturação gráfica. Explica a composição do ativo no balanço patrimonial, bem como cada grupo e elemento de contas que o compõem, suas funções e tratamento contábil (4.2), executa então as mesmas ações na composição do passivo no balanço (4.3). Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	19	15	4	19	0
Cap.5	Demonstração do Resultado do Exercício	Apresenta o conceito, função e estrutura gráfica da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) (5.1), apresentando cada conta que o compõe, suas funções e operacionalização contábil até a apuração do lucro líquido da empresa. (5.2), encontrado o lucro, passa a explicar como atribuir valor às ações em função dos seus tipos, os cálculos relativos ao rendimento por ação e contabilização da distribuição de lucros. No item 5.3 é apresentada a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), sua estrutura gráfica, contas, funções e metodologia de contabilização; no (5.4) é apresentada a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), com sua estrutura, contas que o compõem e forma de operacionalizar. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	17	9	8	17	0
Cap. 6	Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), Fluxo de Caixa (DFC) e Valor Adicionado (DVA)	Neste capítulo são explicadas as bases jurídicas de três demonstrações contábeis, seus conceitos, objetivos, funções, elementos que as constituem e estrutura gráfica da DOAR (6.1), (6.2) DFC e (6.3) DVA. Por fim, é apresentado o conceito, funções e tipos de Notas Explicativas às demonstrações contábeis (6.4) Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	10	7	3	10	0
Cap.7	Análise Horizontal e Vertical	O capítulo explica o objetivo, função, forma de calcular e interpretar da análise horizontal das demonstrações contábeis (7.1) e da análise vertical (7.2). Bem como o tratamento contábil para as	Não apresenta nenhuma questão proposta	12	2	10	12	0

		situações inflacionárias. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações.						
Cap.8	Alavancagem Operacional e Financeira	O capítulo apresenta o que seja a alavancagem operacional (8.1), a forma de calculá-la e de interpretá-la, bem como seus principais reflexos na empresa. Explica as diferenças entre alavancagem operacional e financeira (8.2) e apresenta a forma de calcular e interpretar esta última, bem como seus reflexos nos resultados da empresa. Explica como fazer uso da alavancagem geral, (8.3), combinando as duas formas anteriores. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	14	1	13	14	0
Cap. 9	Estudo dos Ativos e Passivos Permanentes	O capítulo apresenta as principais contas e elementos que integram o ativo permanente das empresas (9.1) e apresenta uma série de indicadores de desempenho, suas fórmulas, significados e meio de interpretação (9.2); expõe uma série de contextos peculiares e seus reflexos sobre os ativos permanentes para então (9.3) demonstrar através de um exemplo como proceder os cálculos e análises dos indicadores. No item 9.4 explica como realizar o tratamento contábil das informações relativas à depreciação dos bens do ativo permanente e seus reflexos nas demonstrações contábeis. O item 9.5 executa todas as ações do item 9.2, porém com as contas que compõem o Passivo exigível de uma empresa, com proposição de indicadores para calcular seu desempenho. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	22	8	14	22	0
Cap. 10	Estudo do Ativo Circulante e dos Fluxos de Fundos	Apresenta as características básicas de um ativo circulante e deste grupo de contas do Balanço (10.1); explica o que seja e como se calcula o capital de giro de uma empresa (10.2). Ensina os conceitos de lucro e de fundos e a forma de diferenciá-los contabilmente. Elenca as situações que afetam e como refletem no capital circulante líquido e o caixa (10.4 e 10.5). Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	18	4	14	18	0
Cap. 11	Indicadores de Liquidez e Ciclo Operacional	O capítulo inicia (11.1) explicando o conceito de equilíbrio financeiro e volume de capital circulante líquido, e suas diferenças com o equilíbrio contábil, noções de rentabilidade e custo dos valores investidos em capital de giro. No item (11.2) apresenta uma série de indicadores tradicionais de liquidez que podem ser calculados a partir das demonstrações contábeis, suas formulas, conceitos, funções e interpretação – todos com exemplo. Explica então o que seja ciclo operacional (11.3), seu conceito, o funcionamento para, então, apresentar (11.4) uma série de	Não apresenta nenhuma questão proposta	21	4	17	21	0

		indicadores do ciclo, em especial relacionados a giro de estoques, fabricação, vendas e pagamentos. Por fim, (11.5) apresenta as diferenças entre ciclo operacional e ciclo de caixa, e a forma de potencializar os resultados a partir do uso conjunto desses dois processos. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações						
Cap. 12	Análise Dinâmica do Capital de Giro	São apresentadas as classificações e as contas que compõem o capital de giro (12.1), as fórmulas para cálculo dos indicadores de giro dos estoques de produtos e matérias primas, bem como sua interpretação e análise (12.2). É apresentado o conceito de efeito tesoura, forma de cálculo e efeitos financeiros na empresa (12.3), bem como projeta a necessidade de aportes ao capital de giro e calcula seus custos financeiros (12.4). Por fim, é explicado o conceito do indicador EBITDA (12.5), sua composição, significado, forma de cálculo e interpretação. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	20	3	17	20	0
Cap. 13	Avaliação do Desempenho Econômico	O capítulo aborda como elaborar algumas avaliações específicas do desempenho econômico e da lucratividade das empresas (13.1) com a apresentação de um caso para estudo (13.2), o qual submete a mensuração das fórmulas de retorno sobre o patrimônio líquido, investimentos e alavancagem financeira (13.3). Ainda no mesmo contexto explica como calcular o giro do ativo, dos investimentos (13.4) e dos recursos próprios (13.5) em função das vendas, seu significado e formas de cálculo. Explica como projetar a evolução da taxa de crescimento do lucro (13.6) e calcular indicadores de desempenho para cobrir dívidas, exigibilidades e riscos das operações (13.7). Neste item (13.8) é explicado como fazer o cálculo dos dividendos a serem pagos aos acionistas e os indicadores de desempenho que revelam a suas trajetórias (13.9), além dos reflexos de medidas como o aumento de capital, a incorporação de reservas ao lucro e o aumento do capital social em sociedades por ações. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	33	2	31	33	0
Cap. 14	Desempenho Econômico e Valor	Este capítulo se dedica a explicar como calcular o Retorno financeiros dos investimentos efetuados (14.1), sobre o ativo total (14.2), o custo para obtenção de capital de terceiros (14.3) frente ao custo da oportunidade, os cálculos e mensurações relativos à definição das captações de capital e destes sobre os rendimentos finais (14.4). Por fim, explica como calcular o valor econômico	Não apresenta nenhuma questão proposta	27	5	22	27	0

		adicionado (VEA) (14.5) e o reflexo sobre os valores a serem recebidos pelos acionistas (14.6). Nos demais itens são apresentados modelos para avaliação do VEA a partir de circunstâncias peculiares das organizações ou do mercado (14.7), o cálculo das taxas de retorno operacional de desempenho (14.8), como calcular projeções futuras de valor econômico (14.9) e os padrões (14.10) e indicadores (14.11) a serem utilizados nessas situações para avaliação da situação econômica das empresas. Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações						
Cap. 15	Bancos Comerciais e Múltiplos: fundamentos e funções	O capítulo é dedicado a explicações sobre as instituições bancárias, seu desenvolvimento histórico e criação da moeda e suas transações (15.1), os limites bancários de crescimento (15.2), sua metodologia de obtenção de lucros negociando crédito (15.3), os riscos de liquidez inerentes a atividade bancária (14.4) e o surgimento de bancos múltiplos, seu surgimento, desenvolvimento e conceitos operacionais. Temática Principal do Capítulo: Funcionamento e características de Instituições bancárias	Não apresenta nenhuma questão proposta	14	11	3	0	14
Cap. 16	Estrutura Contábil das Demonstrações Financeiras	O capítulo apresenta as principais características estruturais e legais (16.1, 16.2, 16.3) para elaboração das demonstrações contábeis do Balanço Patrimonial e da DRE focada na perspectiva da análise bancária para a concessão de crédito à empresa (16.4) Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	11	7	4	11	0
Cap. 17	Indicadores e Critérios de Análise de Balanços	Explana sobre os principais indicadores que os bancos analisam no Balanço Patrimonial e na DRE para concessão de crédito, apresentando a interpretação aos indicadores de solvência e liquidez (17.1), capital e risco (17.2), rentabilidade e lucratividade do negócio (17.3), análise dos impactos dos juros nos resultados (17.4), dando exemplos de aplicação prática de todos os indicadores contemplados nos itens anteriores (17.5). Temática Principal do Capítulo: contábil de demonstrações	Não apresenta nenhuma questão proposta	23	4	19	23	0

São 311 páginas na obra, distribuídas ao longo de 17 capítulos. Destes, 14 dedicados à temática da contabilização, estrutura e análise de demonstrações contábeis, ocupando um total de 254 páginas (82,6%). Dos demais capítulos, 01 é sobre contabilidade geral, cap. 01, contendo 24 páginas (7,7%) e dois não se relacionam a contabilidade, mas sim a administração, cap.02, e instituições bancárias, estes dois últimos ocupando 30 páginas (9,6%). Da abordagem dos assuntos, verificamos que 130 páginas (41,8%) são de cunho teórico e 181, prático (58,2%). Quanto a questões propostas, a obra não apresenta nenhuma, porém ela possui um livro específico de questões para fixação e treino. Neste, há um total de 309 questões, das quais, 195 são de cunho teórico (62,8%) e 115, de cunho prático (37,2%).

Obra de IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Balanços*. São Paulo: Atlas, 2008.

Quadro 23 – Obra de Iudícibus, Análise de Balanços

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Necessidade e Importância da Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços	O capítulo possui forte base teórica, e explica (1.1) o significado de se analisar balanços, (1.2) a relevância da análise de demonstrações contábeis para o gerenciamento da entidade, o fornecimento de informações à usuários e o planejamento de longo prazo. (1.3) Conceitua o que seja a atividade de analisar balanços e as condições necessárias dessas análises para o seu bom entendimento (1.4) Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	6	4	2	6	0
Cap. 2	Sistema de Informação Contábil e os Princípios Contábeis	O capítulo explica o uso da contabilidade e suas demonstrações como gerador de informações para a entidade (2.1). Descreve a presença individualizada de cada princípio contábil na elaboração das demonstrações e das suas análises (2.2) Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	19	19	0	19	0
Cap. 3	Estrutura das Demonstrações Contábeis	Apresenta os conceitos e principais elementos a serem observados na elaboração de demonstrações contábeis (3.1), explica o que seja o Balanço Patrimonial (3.2) e suas principais contas, aplicações e requisitos formais com uso de modelos. (3.3) aborda os principais grupos de contas do balanço patrimonial e os elementos que as integram. (3.4) Apresenta e explica a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a forma de apuração da receita líquida, do lucro bruto, do lucro operacional, os efeitos da variação cambial e inflacionária e outros elementos que afetam a receita na DRE para então explicar a apuração do Lucro Líquido e dos impostos incidentes sobre ele. No mesmo item ainda explica e demonstra como calcular o lucro por ações e a sua distribuição aos acionistas. No item (3.5) aborda a Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), todos os seus elementos constitutivos e forma de elaboração, bem como a relação entre essas demonstrações e o BP e a DRE. No item (3.6) explica o conceito, função e tipos de Notas Explicativas, bem como os critérios de sua elaboração e a natureza das informações que elas contem para as demonstrações contábeis.	O capítulo propõe 01 questão prática com elaboração das demonstrações explanadas.	47	35	12	47	0

		Por fim, no item (3.7) é feita uma correlação entre as informações que cada demonstração contábil traz e os elementos que as unificam e dão validade.						
Cap. 4	Introdução à Análise de Balanços – Análise Horizontal e Análise Vertical	Apresenta características gerais que são observadas ao fazer a análise de balanços (4.1). (4.2) Explica o conceito, a função, a forma de elaborar a análise Horizontal e como interpretar os resultados obtidos com o uso de casos para exemplificar. (4.3) realiza as mesmas funções do item anterior, porém com a análise vertical Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	O capítulo propõe 01 questão prático com elaboração das demonstrações explanadas.	15	1	14	15	0
Cap. 5	Análise da Liquidez e Endividamento	Explica como se dá o cálculo e a função de quocientes financeiros/econômicos (5.1). No item (5.2) explica o que seja a análise de liquidez e do endividamento de uma entidade, apresenta os principais indicadores, a forma como são calculados e interpretados. Todos com uso de caso para exemplificar os cálculos. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	8	3	5	8	0
Cap. 6	Análise da Rotatividade	Apresenta o conceito e significado da rotatividade dos estoques, as formulas utilizadas para calcular os índices de rotatividade, e como eles devem ser interpretados e analisados. Todos com uso de casos para exemplificar os cálculos. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	5	0	5	5	0
Cap. 7	Análise da Rentabilidade	O capítulo inicia-se (7.1) apresentando o conceito e significado de rentabilidade, a forma de calcular as margens de lucros sobre as vendas (7.2) e de se obter os índices de giro do ativo (7.3) e retorno sobre o investimento de capital (7.4). Faz considerações sobre a forma de analisar os indicadores anteriores e sua relevância para a gestão do negócio (7.5), por fim apresenta o conceito e a forma de calcular o lucro sobre o patrimônio líquido da entidade (7.6). Todos os itens com indicadores tiveram uso de casos para exemplificar os cálculos. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	7	2	5	7	0
Cap. 8	Introdução ao Estudo da Alavancagem Financeira	O capítulo explica o que seja alavancagem financeira (8.1) e seus efeitos na entidade (8.2), explica então como se elaboram os cálculos para se obter o grau de alavancagem operacional (8.3). Apresenta outros quocientes e indicadores econômicos que auxiliam a análise da alavancagem operacional, descreve suas funções e utilizadas, além de exemplificar a forma como devem ser calculadas. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	9	0	9	9	0
Cap. 9	Análise em sua globalidade	(9.1) Explica a finalidade de se analisar os indicadores econômicos da entidade de forma global, (9.2) explica como fazer a análise	O capítulo propõe 04 questões	17	8	9	17	0

		conjunta dos diversos quocientes econômicos e deles com (9.3) a análise vertical e horizontal. Apresenta então (9.4 e 9.5) outros tipos de indicadores que também podem ser calculados para complementar a análise das demonstrações contábeis, explica-os e demonstra como se calcula e interpreta. Por fim, (9.7) apresenta as limitações das análises financeiras com o uso dos indicadores abordados no capítulo. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	práticas					
Cap. 10	Variações do Poder Aquisitivo da Moeda e seus Reflexos na Análise de Balanços	No capítulo é explicado os efeitos da inflação sobre os indicadores e quocientes econômicos elaborados a partir das demonstrações contábeis. Há o uso de diversos casos que são expostos, calculados e analisados em vários contextos para demonstrar os efeitos inflacionários (10.1). No item seguinte (10.2), é explicada a resolução da Comissão de valores mobiliários para a elaboração de demonstrações contábeis integrais, e são dados diversos exemplos onde essa resolução é aplicada na elaboração das demonstrações contábeis visando lhes dar uniformidade para análise. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	35	2	33	35	0
Cap. 11	Comentários sobre Alguns Aspectos Contábeis da Lei das Sociedades por Ações	O capítulo expõe diversas considerações sobre situações hipotéticas ou casos peculiares que podem resultar em alterações nos ativos das demonstrações contábeis e suas principais contas e seus reflexos nos indicadores econômicos (11.1). No item seguinte (11.2), realiza as mesmas finalidades, porém abordando as contas passivas. Há poucos exemplos e o capítulo é principalmente teórico com explicações discursivas. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	20	15	5	20	0
Cap. 12	Estudo Detalhado da Alavancagem	O capítulo retoma a explicação sobre a alavancagem operacional e suas aplicações (12.1), emprega um exemplo para aplicar as formulas de cálculo da alavancagem operacional ao qual acrescenta situações complexas e peculiares (12.2). Apresenta uma abordagem contábil alternativa para interpretação dos dados de alavancagem operacional, financeira e seus reflexos nos resultados por ação para os acionistas. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	O capítulo propõe 01 questão prática	20	1	19	20	0
Cap. 13	Tópicos Especiais da Análise de Balanços	O capítulo é introduzido (13.1) apresentando 3 situações peculiares e especiais para a análise de balanços, então aborda (13.2) o caso da super expansão – como ocorre e quais os reflexos dela no patrimônio das entidades; (13.3) situações peculiares que ocorrem nas vendas e seus efeitos sobre o capital de giro da entidade; (13.4) problemas que podem afetar a mensuração dos lucros entre as ações preferenciais e	Não apresenta nenhuma questão proposta	8	2	6	8	0

		as ordinárias e suas formas de cálculo e contabilização. Por fim (13.5) demonstra como as informações podem ser representadas graficamente para fins de exposição. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis						
Cap. 14	Outros Indicadores Importantes para a Análise de Balanços	O capítulo inicia (14.1) explicando o que seja o <i>Economic Value Added</i> (EVA), sua fórmula de cálculo e sua relação com diversas contas e informações das demonstrações contábeis. (14.2) explica o que seja e como se calcular o Valor Adicionado (VA) das entidades, especificamente através da elaboração da Demonstração de Valor Adicionado. Por fim, (14.3) explica o que seja, qual a finalidade, como se calcula e interpreta o índice EBITNA das entidades. Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Não apresenta nenhuma questão proposta	13	2	11	13	0
<p>A obra possui um total de 14 capítulos em 229 páginas. Todos os capítulos têm como temática principal, para não dizer única, a contabilidade e análise de demonstrações contábeis (100%). Do total de páginas da obra, verificamos que 94 (41%) têm cunho teórico e 135 (59%) trazem conteúdos práticos. A maioria dos capítulos tem forte presença de elementos práticos, com exposição de exemplos, cálculos, tabelas e indicadores econômicos. Não verificamos nenhum capítulo que aborde temática não relacionada ao título da obra. Quanto a questões propostas, há um total de 07. Todas elas de cunho prático para elaboração de demonstrações contábeis ou o cálculo de indicadores econômicos. No que pese o baixo número de questões propostas, a obra traz um, livro de exercícios; neste, há um capítulo correspondendo a cada capítulo do livro texto e apresenta um total de 285 questões. Destas, 105 (36,8%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 180 (63,2%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, lançamentos contábeis, elaboração de demonstrativos e obtenção de indicadores. Observamos que, dentre as obras analisadas, 4 possuem livros de exercícios específicos e poucas questões nas obras de texto, parecendo ser uma praxe desse ramo contábil.</p> <p>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. <i>Análise de Balanços: Livro de Exercícios</i>. São Paulo: Atlas, 1992.</p>								

Obra de MARION, José Carlos. *Análise das Demonstrações Contábeis*: Contabilidade empresarial. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2006.

Quadro 24 – Obra de Marion, *Análise das Demonstrações Contábeis*

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Universo da Análise	O capítulo faz um breve histórico do uso de análises das demonstrações contábeis (1.1) e apresenta as demonstrações que podem ser objeto de análise (1.2), apresenta então técnicas de análises, em especial a análise vertical e horizontal do Balanço e da DRE (1.3).	Há 07 questões teóricas e 06 questões práticas.	16	4	12	16	0

		Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis.						
Cap. 2	Alguns Cuidados para a Análise	O capítulo explica como os índices devem ser interpretados e cuidados que podem levar a distorções na interpretação (2.1), apresenta as principais contas das demonstrações contábeis e elementos sensíveis em sua mensuração (2.2). Apresenta então a metodologia com a qual as demonstrações contábeis devem ser abordadas para serem analisadas (2.3). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis.	Há 12 questões teóricas e 06 questões práticas.	22	2	20	22	0
Cap. 3	Demonstrações Contábeis a serem Analisadas	O capítulo apresenta cada uma das principais demonstrações contábeis a serem analisadas, explica as suas funções, objetivos, elementos constitutivos e como elas devem ser elaboradas, assim temos o Balanço Patrimonial (3.1), a Demonstração dos Resultados do exercício (3.2), demonstração dos lucros e prejuízos acumulados (3.3), demonstração de origens e aplicação de recursos (3.4), demonstração direta e indireta do fluxo de caixa (3.5) e, por fim, a demonstração do valor adicionado (DVA). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis.	Há 12 questões teóricas e 05 questões práticas.	23	2	21	23	0
Cap. 4	Índices de Liquidez	O capítulo inicia conceituando o que seja liquidez e para que serve o índice de liquidez. A partir de então, explica as funções, forma de cálculo e interpretação dos índices de liquidez de curto prazo (4.1), de longo prazo (4.2) e a capacidade de pagamento imediato (4.3). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Há 07 questões teóricas e 11 questões práticas.	19	1	18	19	0
Cap. 5	Índices de Endividamento	O capítulo inicia conceituando o que seja endividamento e para que serve o índice de endividamento. Explica então o que seja quantidade de dívida em função de seu montante (5.1), se sua qualidade quanto ao prazo (5.2) e apresenta os indicadores que podem ser obtidos para avaliar o tipo e qualidade de endividamento das entidades (5.3). (5.4)Faz uma análise comparativa entre qualidade e volume de dívida e a forma de analisar os índices de endividamento juntamente com os índices de liquidez (5.5). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Há 11 questões teóricas e 06 questões práticas.	18	1	17	18	0
Cap. 6	Índices de Atividade	O capítulo faz considerações sobre o que seja a situação financeira de uma entidade em contraponto ao nível de suas atividades (6.1), apresenta valores médios que podem indicar a saúde da entidade (6.2) e apresenta os principais indicadores de atividade de uma entidade (6.3), explicando a sua finalidade, funcionalidade, forma de cálculos e de interpretação. Por fim, aborda como é calculada e interpretada as necessidades de capital de giro para suporte das atividades da organização (6.4).	Há 06 questões teóricas e 09 questões práticas.	18	2	16	18	0

		Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis						
Cap.7	Índices de Rentabilidade	É explicado o que são indicadores de atividade econômica (7.1), os principais aspectos a serem observados ao se calcular a rentabilidade de uma entidade (7.2), são então apresentados os principais indicadores de rentabilidade e coeficientes a serem calculados, suas funcionalidade e forma de interpretação. É explicada as diferenças conceituais e de cálculos para os indicadores de rentabilidade da empresa e do empresário, sendo apresentada a alavancagem financeira (7.3). Por fim, é explanado como os indicadores de rentabilidade podem ser interpretados e analisados em conjunto (7.4). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis	Há 08 questões teóricas e 18 questões práticas.	25	2	23	25	0
Cap. 8	Análise da Taxa de Retorno sobre Investimentos	O capítulo se dedica a explicar como se calcular e analisar a margem de lucro e o giro do ativo, e suas inter-relações para a rentabilidade do negócio. Assim, começa com a apresentação das formas de calcular essas informações (8.1), como analisar em contraposição a taxa de retorno e o giro (8.2), a análise da margem de lucro e o giro (8.3), a rentabilidade em função de ramos diferentes de atividades dentro de uma entidade (8.4), apresenta o caso de uma empresa submetido aos indicadores antes falados para exemplificação (8.5). Por fim, apresenta outros exemplos de formas de análise da margem de contribuição e o giro das atividades (8.6) e encerra com considerações finais sobre elementos peculiares desses indicadores e análises (8.7). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis.	Há 11 questões teóricas e 09 questões práticas.	23	2	21	23	0
Cap. 9	Outros Índices Relevantes	O capítulo se dedica a explanação sobre outros indicadores menos usuais para análise das demonstrações contábeis. Faz considerações sobre a utilidade dos indicadores para os investidores e demais usuários das informações contábeis (9.1), a aplicação de indicadores com base na estrutura de capital da entidade (9.2), apresenta os principais elementos utilizados pelos bancos na análise de demonstrações contábeis de empresas que solicitam empréstimos e recursos (9.3) e por fim o uso desses indicadores combinados com os tradicionais (9.4). Temática principal do capítulo: contábil de demonstrações contábeis.	Há 11 questões teóricas e 15 questões práticas.	17	0	17	17	0
Cap. 10	Análise do Fluxo de Caixa	O capítulo explica a finalidade da análise da demonstração do fluxo de caixa e quais informações é possível obter a partir dela (10.1), apresenta um exemplo de DFC e sua análise (10.2), faz uma análise comparativa e expõe as diferenças entre dados de cunho econômico e financeiro em uma DFC (10.3). No item (10.4) apresenta os	Há 22 questões teóricas e 13 questões práticas. Dez das 22 questões teóricas	25	3	22	25	0

cunho teórico e 132 (47,8%) com questões que solicitam respostas com cálculos, mensurações, obtenção de indicadores e suas análises. Não raro, as questões solicitam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumenta o quantitativo total de questões, se assim formos considerar.

Obra de MATARAZZO, Dante C. *Análise Financeira de Balanços*: abordagem básica e gerencial. São Paulo: Atlas, 1997.

Quadro 25 – Obra de Matarazzo, Análise Financeira de Balanços

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Introdução	O capítulo é de contextualização sobre análise de demonstrações contábeis. Assim, ele destrinça as principais características de se analisar balanços, qual sua finalidade, seus principais métodos, quem realiza as análises e quem faz uso dessas informações. Também aborda a validade ou confiabilidade das análises, bem como sua extensão e profundidade. Explana e descreve as principais contas do Balanço e da DRE que são objeto de análise. Não há exemplos práticos Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	24	20	4	24	0
Cap. 2	Estrutura das Demonstrações Financeiras	O capítulo explica a estrutura e a forma de elaboração das principais demonstrações contábeis. Explica sobre as contas que as compõem, seu objetivo e as informações que delas é possível se obter sobre a saúde econômica e financeira das entidades. Aborda o Balanço Patrimonial, a DRE, a DMPL e DOAR. Por fim, explica as principais contas delas através de um plano de contas. Há poucos exemplos práticos. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	36	33	3	36	0
Cap. 3	Correção Monetária na Lei das S.A.	O capítulo explica em que consiste a correção monetária e como ela se fundamenta na Lei de Sociedade de Ações, lei das S.A. A partir desse ponto, passa a abordar o tratamento contábil a ser dado para as principais contas das demonstrações contábeis, com foco em deixá-las corretamente posicionadas para ser realizada a análise da demonstração. Explica a metodologia de cálculos utilizadas para fazer a correção monetária das contas, com o uso de exemplos. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	34	7	27	34	0
Cap. 4	Correção Monetária	Neste capítulo é explicado os efeitos inflacionários sobre as demonstrações contábeis e como eles podem ser anulados. Também	Não apresenta proposta de	30	10	20	30	0

	Integral	são apresentadas as diferenças entre a correção inflacionária integral e a legal, regulada em lei e explicados os principais procedimentos de correção inflacionária e as principais contas das demonstrações contábeis que são seu objeto no BP, DRE, DOAR, DMPL. São apresentadas as situações de ganho e de perda em função da inflação nas demonstrações, procedimentos para a dolarização das demonstrações contábeis, seus métodos e aplicações Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	questões					
Cap. 5	Padronização das Demonstrações Financeira e Empresa Exemplo	O capítulo explica a necessidade e utilidade da padronização das demonstrações contábeis e expõe os critérios que devem ser utilizados por todas as entidades nas suas elaborações. Todo o capítulo é exemplificado com um caso prático de uma empresa. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	9	3	6	9	0
Cap. 6	Análise Através de Índices	Neste capítulo é exposta a utilidade de índices de desempenho para a gestão da entidade e apresentados os principais índices para cálculo do endividamento, da liquidez e da rentabilidade. Para cada classe de indicador são expostos os tipos de índices, suas equações, métodos para cálculo e forma de análise – as explicações utilizam exemplos de casos para demonstração. É explicado então como atribuir peso ou relevância a cada indicador e a forma de análise conjunta deles. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	40	5	35	40	0
Cap.7	Índice-Padrão	O capítulo explica o que seja um índice padrão nas demonstrações contábeis e para que ele serve, que tipos de informações podem ser submetidas a um índice padrão e como calcula-las. Para isso utiliza fórmulas estatísticas, demonstra seus cálculos e explica como elaborar gráficos para expô-los. Faz isso utilizando casos e exemplos. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	17	3	14	17	0
Cap.8	Modelo de Avaliação de Empresas	O capítulo explica um método de avaliação dos indicadores econômicos das demonstrações contábeis, explica como proceder à análise para que não haja grandes divergências de interpretação em função do analista. Explica como proceder à análise com uso de métodos estatísticos, planilhas de índices e uso do perfil da entidade. Explica então sobre a atribuição de pesos aos índices econômicos calculados, faz análise comparativa entre casos diferentes para fixação do explicado. Por fim, apresenta e explica a fórmula de previsão de falências, apresentando seu objetivo, elementos, equações e a forma de ser analisada. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	38	8	30	38	0

Cap. 9	Análise Vertical – Horizontal	O capítulo explica o que seja a análise vertical e a horizontal, suas finalidades, apresenta a forma de serem calculadas a partir de exemplos e depois demonstra como fazer a interpretação das informações obtidas. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	17	4	23	17	0
Cap. 10	Tópicos Especiais de Análise de Balanços	O capítulo aborda temas especiais relativos à análise de balanços, assim inicia com a diferenciação entre situação econômica e situação financeira, seu conceito e características. Explica o conceito, características e aplicações da relação entre investimentos e financiamentos para então adentrar no surgimento do passivo e do ativo no balanço de uma entidade. Explica os pressupostos e efeitos da formação do capital circulante e do circulante líquido para então explicar o que seja o fluxo de caixa. Explica como se procede o financiamento do fluxo de caixa de uma entidade e seus efeitos sobre os índices de liquidez e os de endividamento. Para então abordar os limites e ressalvas sobre o endividamento e a disponibilidade de liquidez. Apresenta os principais efeitos dos empréstimos bancários sobre a liquidez, o risco e a dependência de recursos externos na instituição, neste ponto apresenta indicadores de cálculo de dependência bancária, seus conceitos, fórmula e maneira de interpretá-los. Por fim, apresenta o conceito de ações, seus tipos, métodos de cálculo e formas de análise. Todos os pontos utilizando casos para exemplificar os cálculos e análises. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	48	14	34	48	0
Cap. 11	Índices de Prazos Médios: a dinâmica da empresa	O capítulo explana sobre os indicadores de prazos médios, nesse sentido ele conceitua, explica, apresenta as equações e a forma de analisar os indicadores de prazos médios de recebimento de vendas de renovação de estoques, de pagamento a fornecedores e suas inter-relações com a atividade econômica da entidade. Explica como fazer as análises dos prazos médios a partir das demonstrações contábeis, a metodologia de cálculo pela exaustão e a representação gráfica dos índices de prazo médio. Todo o capítulo utiliza casos como exemplo. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	25	1	24	25	0
Cap. 12	Análise de Capital de giro	O capítulo explica o conceito de capital de giro, as funções e objetivos de sua análise e que informações pode gerar sobre a saúde financeira da entidade. Apresenta as formas de financiamento do capital de giro e suas relações com o fluxo de caixa da empresa. Explica o funcionamento do ciclo de caixa equivalente e seus desdobramentos monetários para o resultado e como fazer a análise	Não apresenta proposta de questões	25	2	23	25	0

		da necessidade ou não de financiamento para o capital de giro. Por fim, apresenta casos mais complexos de entidades e seus fluxos de caixa e apresenta resoluções possíveis para os problemas. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações						
Cap. 13	Elaboração e Análise de Fluxo de Caixa	O capítulo aborda a elaboração da demonstração de fluxo de caixa (DFC). Assim, explica as metodologias direta e indireta de sua elaboração, sua finalidade, aplicação, informações que possui sobre a saúde financeira da entidade e as formas de elas serem interpretadas e analisadas. Explica algumas dificuldades em se analisar a DFC, os elementos mais relevantes para sua análise e apresenta modelos mais recentes de sua estruturação. Apresenta como analisar a DFC combinada com a DOAR. Por fim, apresenta e explica quais os indicadores econômicos que podem ser calculados a partir da DFC, os conceitua, expõe suas equações e a forma como devem ser interpretados. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	24	5	19	24	0
Cap. 14	Alavancagem Financeira e as Diversas Taxas de Retorno	Neste capítulo é explicado o conceito e funcionamento da alavancagem financeira em uma empresa. São expostas as principais contas do balanço onde a alavancagem pode ser detectada, a forma de calcular o índice de alavancagem e como interpretar os resultados obtidos. São então apresentados casos especiais de alavancagem com capitais de terceiros, passivos e encargos, fornecedores e tributos. Passa então a explicar sobre as taxas de retorno, em especial o retorno sobre o ativo, patrimônio líquido e sobre o passivo da empresa, seus conceitos e metodologias de análises. Por fim apresenta casos para estudo com sua resolução. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	28	3	25	28	0
Cap. 15	Desdobro das Taxas de Retorno	O capítulo explica o que seja a margem de lucro, como calculá-la e como inter-relacioná-la com a análise de giro do capital tanto o tipo circulante quanto o imobilizado e o total. Explica as inter-relações entre custo/volume/lucro. Apresenta como se calcular a taxa de retorno das operações da empresa, interpretá-la, expressá-la graficamente e como se analisar. Por fim, apresenta o modelo Du Pont. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações	Não apresenta proposta de questões	21	3	18	21	0
Cap. 16	Diagnóstico e Soluções Empresariais	O capítulo apresenta uma proposta ou modelo de avaliação das atividades empresariais baseada nos indicadores oriundos das demonstrações contábeis. Assim, apresenta um caso em planilhas, submete-o ao cálculo de todos os indicadores apresentados ao longo	Não apresenta proposta de questões	15	2	13	15	0

		da obra e finaliza com uma análise conjunta de todos eles para diagnosticar a saúde econômica e financeira da instituição. Temática principal do capítulo: contábil de análise de demonstrações						
<p>A obra possui um total de 16 capítulos em 431 páginas. Todos os capítulos são dedicados a temas relacionados a demonstrações contábeis, sua elaboração e análise com cálculo de indicadores. Do total de páginas da obra, verificamos que 123 (28,5%) têm cunho teórico e 308 (71,5%) trazem conteúdos práticos, estes presentes na explanação dos temas. Quanto a questões propostas no livro-texto para treino e fixação do conteúdo, ele não possui nenhuma, porém traz um volume à parte ou livro de exercícios, onde há um capítulo correspondente a cada um do livro-texto. Neste livro de exercícios, há um total de 318 questões. Destas, 196 (61,4%) com perguntas que solicitam respostas discursivas e teóricas e 122 (38,4%) com questões que solicitam respostas com mensurações, cálculos de indicadores, elaboração de demonstrativos e análise dos indicadores. Não raro, as questões solicitavam o cálculo de várias informações para cada caso proposto, o que, aumentaria e muito o quantitativo total de questões se assim fôssemos considerar. No tocante ao conteúdo geral, verificamos que a grande maioria dos capítulos possuía explanações teóricas acompanhadas de casos, demonstrando, numericamente e através de fórmulas, tabelas e quadros, como se elaborar cálculos e se aplicar os tópicos explanados.</p> <p>MATARAZZO, Dante C.; PESTANA, Armando Oliveira. <i>Análise Financeira de Balanços: Abordagem básica e gerencial Livro de Exercícios</i>. 3ªed. São Paulo: Atlas, 1995.</p>								

Obra de SILVA, José Pereira da. *Análise Financeira das Empresas*. 13ªed. São Paulo: Atlas, 2017.

Quadro 26 – Obra de Silva, *Análise Financeira das Empresas*

Nº	Título do capítulo	Temática do capítulo e tópicos	Exercícios propostos pelo autor no capítulo	Páginas				
				Total pág	Cont. Teórico	Cont. Prático	Tema contábil	Tema não contábil
Cap. 1	Amplitude da Análise Financeira	O capítulo explica o que seja visão estratégica da empresa, seus conceitos e a participação da análise financeira das demonstrações (1.1), a relação entre a análise das demonstrações e outras disciplinas, notadamente a administração e a economia (1.2). Apresenta as funções financeiras da visão estratégica (1.3) e as atividades do analista financeiro e do contabilista na geração e análise das informações gerenciais (1.4 e 1.5). Temática principal do capítulo: Contábil Geral	Apresenta 07 questões teóricas	14	12	2	12	0
Cap. 2	A Empresa e sua Estrutura de Informações	O capítulo apresenta os conceitos relacionados à empresa e aos fatores de produção (2.1), expõe a relevância do sistema de informação gerencial para a coleta e a análise de dados para administração da empresa (2.2.), relaciona os usuários da informação	Apresenta 05 questões teóricas	15	15	0	12	3

		e a utilidade dela para eles (2.3). Explica os pontos positivos, vantajosos e limitadores das informações financeiras (2.3). Temática principal do capítulo: Contábil Geral						
Cap. 3	Normas sobre as Demonstrações Contábeis	O capítulo inicia apresentando os principais tipos de empresas e suas organizações societárias (3.1 a 3.2), apresenta então a base jurídica que regulamenta as demonstrações contábeis (3.3), relaciona as demonstrações contábeis obrigatórias em função do tipo de empresa no contexto brasileiro (3.4), discute os princípios contábeis aceitos e sua aplicação na elaboração das demonstrações contábeis (3.5) e seu uso durante o processo de análise financeira das demonstrações. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 06 questões teóricas	16	16	0	16	0
Cap. 4	Apresentação das Principais Demonstrações Contábeis	O capítulo apresenta em dois únicos itens (4.1 e 4.2) as principais demonstrações contábeis elaboradas pelas sociedades anônimas (4.1): BP, DRE, DOAR, DMPL, DLPA, DFC e DVA. Suas características, funções, elementos constituintes, bem como todos os relatórios que devem segui-las; explana sobre as Notas Explicativa e os Pareceres dos Conselhos Fiscais e auditores. Faz isso com casos para exemplificar todas as demonstrações, apresentando modelos para cada uma delas. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 07 questões teóricas	43	5	38	43	0
Cap. 5	Componentes do Balanço Patrimonial	O capítulo se dedica a explicar os principais grupos de contas do Balanço Patrimonial, suas classificações e representações no BP. Detalha todos os componentes do ativo (5.2), suas funções, características e tratamento contábil com avaliações, mensurações e depreciações, bem como os do Passivo e do Patrimônio Líquido (5.3). Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 20 questões teóricas e 04 práticas	32	22	10	32	0
Cap.6	Componentes da Demonstração do Resultado	Ao longo de seus tópicos, explica a função, base jurídica e operacionalização da DRE, bem como cada conta que a compõe, apresentando suas características, origem dos valores, forma de cálculo e interpretação. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações.	Apresenta 05 questões teóricas e 02 práticas	13	8	5	13	0
Cap. 7	O Valor do Dinheiro e as Demonstrações Financeiras	O capítulo explica quais são os principais elementos do BP e da DRE que são objeto de análise financeira (7.1), analisa os efeitos inflacionários sobre as demonstrações contábeis (7.2), apresenta conceitualmente o significado de valores ativos e passivos monetários e não monetários e os exemplifica (7.3). Por fim, explica como fazer comparações de demonstrações contábeis de períodos diferentes considerando o contexto inflacionário (7.4).	Apresenta 02 questões teóricas e 02 práticas	21	2	19	21	0

		Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações						
Cap. 8	Padronização das Demonstrações Financeiras	O capítulo apresenta a relevância e função da padronização das demonstrações contábeis (8.1), explica as etapas básicas antes de se realizar a análise financeira das demonstrações (8.2), a revisão das contas, a verificação do atendimento dos princípios contábeis e o tratamento a ser dado a cada grupo de contas do BP e da DRE. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 04 questões teóricas e 01 prática	21	7	14	21	0
Cap. 9	Iniciando a Análise Financeira	O capítulo inicia explicando como realizar a análise do ativo operacional através do cálculo dos indicadores NOPAT, EVA e Ebitda, dos quais apresenta os conceitos, significados, forma de cálculo e interpretação com uso de exemplos (9.1). Depois, (9.2), explica como realizar a análise vertical e horizontal das demonstrações, sua elaboração, interpretação e análise. (9.3), explica o que sejam indicadores financeiros de desempenho. Por fim, (9.4), explica como tratar contabilmente os cálculos desses indicadores em ambientes inflacionários. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 08 questões teóricas e 02 práticas	34	3	31	34	0
Cap. 10	Análise da Lucratividade e Desempenho	O capítulo ensina o significado de lucro e rendimento (10.1), apresenta os principais indicadores de lucratividade e rendimentos sobre o ativo, o PL e suas variações (10.2), seus conceitos, componentes, formas de cálculo e interpretação. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 04 questões teóricas e 03 práticas	17	0	17	17	0
Cap. 11	Análise dos Ciclos Financeiro e Operacional	O capítulo explica o que seja e quais as diferenças entre ciclo operacional e ciclo financeiro (11.1), os elementos que compõem cada um deles e o significado para a gestão do negócio. Explica quais são e como calcular os índices de ciclos operacionais e financeiros, bem como a forma de interpretar os resultados (11.2). Também explica como analisar as informações de cunho quantitativo e qualitativo dos ciclos em conjunto (11.3) e como elaborar o parecer analítico sobre eles (11.4). Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 4 questões teóricas e 01 prática	10	2	8	10	0
Cap. 12	Análise da Estrutura de Capitais e Solvência	É explicado o que é a estrutura de capitais apresentados nas demonstrações contábeis e quais seus significados (12.1), são então apresentados os indicadores de solvência e endividamento, suas metodologias de cálculo, interpretação e análise (12.2). Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 02 questões teóricas e 05 práticas	15	1	14	15	0
Cap. 13	Análise da Liquidez e Capacidade de	É explicado o que seja liquidez e o que significam os índices de liquidez para a tomada de decisões gerenciais (13.1), são então apresentados os principais indicadores de liquidez de uma empresa	Apresenta 02 questões teóricas e 04 práticas	14	2	12	14	0

	Pagamento	(12.2), sua forma de cálculo e interpretação, bem como que tipo de decisão pode se tomar na empresa com base neles. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações						
Cap. 14	Análise de Indicadores de Mercado de Capitais	É explicado o que seja mercado de capitais e que informações sobre a empresa eles geralmente utilizam para avaliação de sua atratividade (14.1). São apresentados os principais indicadores econômicos relacionados à lucratividade da empresa e suas ações, patrimônio líquido, ebitda e fluxo de caixa (14.2), com a apresentação da forma de cálculo e interpretação de cada indicador e deles em conjunto. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 05 questões teóricas e 01 prática	10	2	8	10	0
Cap. 15	Conclusão e Elaboração do Relatório	O capítulo se dedica a explicar quais são e como expor em relatórios e pareceres as informações econômicas e financeiras de desempenho empresarial, suas partes, elementos, tipos de informações, estrutura e forma de exposição para elaboração daqueles expedientes. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 06 questões teóricas	9	6	3	9	0
Cap. 16	Índices-Padrão	O capítulo explica o que sejam índices padrões (16.1), seus tipos e suas aplicações. A forma de calculá-los estatisticamente (16.2) e representá-los em gráficos, como compará-los e analisá-los aos índices reais e suas limitações. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 03 questões teóricas e 04 práticas	18	4	14	18	0
Cap. 17	Classificação de Risco Rating	Apresenta o conceito e usos das classificações de risco de empresas para a análise de sua situação econômica (17.1), apresenta as principais técnicas utilizadas para selecionar e calcular indicadores dessa modalidade (17.2) e apresenta casos e modelos de insolvência a classificações de risco envolvidos para os negócios com base em informações quantitativas ou financeiras (17.3) Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 03 questões teóricas e 04 práticas	13	3	10	13	0
Cap. 18	Índices de Rotação – aprofundamento	O capítulo retoma o assunto de giro e retorno apresentado em um ponto anterior, porém com a introdução de situações e fatos de maior complexidade para os cálculos e análises (18.1), assim, apresenta os critérios de avaliações de estoques (PEPS, UEPS e custo médio) e seus reflexos sobre o lucro e a liquidez da empresa (18.2). Apresenta particularidade de algumas empresas do ramo industrial para o cálculo desses indicadores, em especial para reduzir distorções nos resultados dos indicadores (18.3), bem como situações que afetam os cálculos dos indicadores de prazos médios de pagamento a fornecedores (18.4). Explica, então, como calculá-los a fim de minimizar os efeitos negativos para as análises gerenciais. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Não apresenta questões para resolução pelos alunos	20	1	19	20	0

Cap. 19	Análise e Gestão do Capital de giro	O capítulo explica o conceito e componentes do capital de giro de uma empresa e seus usos (19.1), para então apresentar os elementos do ativo circulante que compõe o capital circulante líquido e o capital permanente líquido. Explica o conceito e composição do capital de giro próprio, investimento operacional em giro e capital de giro operacional líquido. Além das explicações dos conceitos, significados e funções, apresenta as formas de calcular cada um dos elementos e os indicadores oriundos deles, sua interpretação e análise, ao final, conjuntamente (19.2). Explica os principais meios de financiamento do capital de giro e seus custos e a forma de analisar e gerir os ativos e passivos circulantes operacionais visando o aumento da rentabilidade da empresa Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 13 questões teóricas e 13 práticas	43	12	31	43	0
Cap. 20	Análise Financeira Dinâmica	Explica as situações onde uma empresa tem a necessidade de obter capital de giro para suas operações (20.1), as fontes de que ela dispõe para obter capital de giro internamente e externamente (20.2), É explicado então como se calcular o capital permanente líquido e sua influência para a tomada de crédito (20.3), as aplicações possíveis dos saldos em tesouraria para otimização da lucratividade (20.4) e a análise de empresas que apresentam variações sazonais nas suas atividades. Por fim (20.5), os critérios para classificação dos direitos e obrigações financeiras das empresas para fins de análise de riscos (20.6). Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 04 questões teóricas e 03 práticas	21	3	18	21	0
Cap. 21	Análise Dinâmica – observando a tendência da empresa	O capítulo visa explicar como projetar no futuro as tendências econômicas e financeiras da empresa a partir do uso dos indicadores (21.1), apresenta como realizar os cálculos e interpretação dos indicadores em demonstrações contábeis com informações de vários exercícios sociais (21.2). O conceito e reflexos do efeito tesoura, <i>overtrade</i> e inflação sobre as demonstrações contábeis (21.3). Os alcances e limites que a análise das tendências futuras apresenta (21.4), suas relações com as vendas projetadas e reais da empresa (21.5) e, por fim, (21.6), exemplo de casos práticos para estudo. Temática principal do capítulo: Contábil das Demonstrações	Apresenta 05 questões teóricas e 02 práticas	28	2	26	28	0
Cap. 22	Fluxo de Caixa	O capítulo explica o que seja o fluxo de caixa e o lucro de caixa em uma empresa (22.1). Apresenta, conceitua a demonstração de fluxo de caixa e os métodos de calculá-la direta e indiretamente (22.2). Explica o uso da DFC para gestão financeira (22.3). Ensina, então, apresentando as formas de cálculo e interpretação da DFC através de	Apresenta 06 questões teóricas e 04 práticas	22	2	20	22	0

prático. Apenas 03 páginas (0,6%) expõem conteúdo próprio de outras áreas científicas e o restante (99,4%, temática própria da ciência contábil. O livro apresenta um total de 205 questões para resolução pelos alunos; destas, 135 (65,9%) são de cunho teórico e 70 (34,1), de cunho prático. Todavia, muitas destas questões práticas têm várias letras, cada qual solicitando a mensuração ou cálculo de indicadores de classes diferentes.

